

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



TESIS DOCTORAL

**Tratamiento fiscal y social de los titulares de explotaciones
agrarias**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Alfredo Luis Díaz Peña

Directora

M^a Amparo Grau Ruiz

Madrid, 2017

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO



TRATAMIENTO FISCAL Y SOCIAL
DE LOS TITULARES DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

TESIS DOCTORAL
ALFREDO LUIS DÍAZ PEÑA

2015

TRATAMIENTO FISCAL Y SOCIAL DE LOS TITULARES DE EXPLOTACIONES AGRARIAS

Tesis para obtener el grado de doctor por Alfredo L. Díaz Peña, licenciado en Derecho, bajo la dirección de la Profesora Doctora M^a Amparo Grau Ruíz, Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid, curso académico 2015/2016

INDICE GENERAL

RESUMEN Y ABSTRACT	7
ABREVIATURAS	9
INTRODUCCIÓN	13

CAPÍTULO PRIMERO

EL DERECHO DE PROPIEDAD Y LAS FINCAS RÚSTICAS O EXPLOTACIONES AGRARIAS

1. El Derecho de propiedad: contenido y limitaciones	17
1.1. Contenido del derecho de propiedad	19
1.2. Limitaciones al derecho de propiedad: función social	22
1.3. Limitaciones y cargas de la propiedad agraria	23
2. La Explotación Agraria: concepto y tipología	26
2.1. Evolución histórica	26
2.1.1. Desde la finca rústica a la explotación agraria	27
2.1.2. Desde el agricultor hasta el empresario agrario	31
2.2. Concepto	36
2.2.1. Finca rústica, actividad agraria y explotación agraria	37
2.2.2. La explotación agraria como organización empresarial	43
2.2.3. Elementos integrantes de la explotación agraria	49
2.3. Tipología de la explotación agraria	51
2.4. Régimen de tenencia de la finca y vinculación del titular con la actividad agraria	57
2.4.1. Posición del titular de la explotación en relación a la tenencia sobre la finca rústica	58
2.4.2. Vinculación del titular de la explotación con la actividad agraria	62

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS RENDIMIENTOS DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS Y SU TRATAMIENTO DESDE LA PERSPECTIVA FISCAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL

1.	Los rendimientos de la actividad económica en las explotaciones agrarias	63
1.1.	Rendimientos de la actividad económica agraria propiamente	64
1.2.	Rendimiento de actividades secundarias no agrarias no separables	67
2.	La cuantificación de la rentas provenientes de la explotación agrícola según origen	72
2.1.	Las Cuentas Económicas de la Agricultura. El Sistema de Cuentas Europeo (SEC-2010)	75
2.2.	Cómputo según fuente u origen de la actividad	77
2.3.	Valoración según coste o precio de mercado	80
3.	Tratamiento de los rendimientos de la explotación agraria desde la perspectiva fiscal y de Seguridad Social	82
3.1.	El tratamiento fiscal de los rendimientos derivados de la explotación agraria	84
3.2.	La explotación agraria desde la perspectiva de la Seguridad Social: repercusión de los rendimientos de la explotación en los recursos del Sistema y la cobertura de la explotación agraria	93

CAPÍTULO TERCERO

EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL Y EL ACTUAL RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDAD DE LA PENSIÓN DE JUBILACIÓN CON LA REALIZACIÓN DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

1.	La evolución hacia el Sistema de Seguridad Social obligatoria	97
1.1.	Configuración de la Seguridad Social como un sistema de seguro social obligatorio	99
1.2.	Refrendo constitucional al mantenimiento del sistema de Seguridad Social	109

1.3. Antecedentes del régimen general de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo o actividad económica o profesional	112
1.4. Especialidad respecto al régimen general de incompatibilidad en el Régimen Especial Agrario	116
2. Correspondencia entre cotización social y la cobertura y sistemas complementarios al sistema de Seguridad Social	119
2.1. Correspondencia entre las cotizaciones sociales y la cobertura proporcionada por el Sistema	120
2.2. Los planes de pensiones privados como espejo de quienes ven en el sistema de Seguridad Social un régimen de capitalización y complemento al actual sistema de pensiones	124
3. Cobertura otorgada por la pensión de jubilación	129
3.1. Evolución de la protección de la contingencia de muerte y supervivencia	131
3.2. Naturaleza jurídica del derecho de pensión de jubilación	133
3.3. Régimen jurídico y peculiaridades del derecho de pensión: revalorización, complementos a mínimos y fuentes de financiación separadas	136
3.4. Régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo o actividad económica: situación actual y conclusiones	137

CAPÍTULO CUARTO

EFFECTOS ECONÓMICO-FINANCIEROS EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO DERIVADOS DEL RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDAD ENTRE LA PENSIÓN DE JUBILACIÓN Y LA REALIZACIÓN DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

1. El margen de mejora de la gestión económico-financiera pública en el marco constitucional de cara a permitir la compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de la actividad económica en una explotación agraria	150
---	-----

2.	Efectos sobre el gasto público del régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de una actividad económica por cuenta propia	157
3.	Efectos sobre los ingresos públicos, tributarios y de Seguridad Social, del régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de una actividad económica por cuenta propia	163
3.1.	Efectos sobre los ingresos del sistema de la Seguridad Social por la realización de una actividad económica de explotación agraria compatible con la pensión de jubilación	165
3.2.	Efectos sobre los ingresos del Estado por la realización de una actividad económica de explotación agraria compatible con la pensión de jubilación	168
4.	Conciliación entre los principios de sostenibilidad y solidaridad financiera como fundamento para la compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de una actividad económica	175

CAPÍTULO QUINTO

HACIA LA COMPATIBILIDAD DE LA PENSIÓN DE JUBILACIÓN CON LA REALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE EXPLOTACIÓN AGRARIA EN EL MARCO DE LA PROMOCIÓN EMPRESARIAL

1.	Responsabilidad social: concepto, vertientes e institucionalización	181
2.	Los mecanismos fiscales y de Seguridad Social para incentivar la responsabilidad social	186
3.	La compatibilidad de la pensión de jubilación con la explotación agraria como instrumento de fomento de intereses constitucionalmente protegidos de responsabilidad social y políticas extras fiscales	191
4.	Propuesta legislativa, en el marco de los principios de coordinación y solidaridad financiera de la compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de la actividad económica de explotación agraria	192

BIBLIOGRAFIA	203
ANEXOS	
• ANEXO I	216
I. 1 Jurisprudencia consultada	
I. 2 Doctrina administrativa: acuerdos, circulares, criterios, consultas e informes	
• ANEXO II Legislación citada	227
• ANEXO III Tablas estadísticas	239
III.1 Datos superficie agrícola utilizada (SAU), del INE- 2013	
III 2 Datos superficie agrícola utilizada (SAU), según régimen de tenencia del INE-2013	

RESUMEN

Esta investigación analiza el marco legislativo actual aplicable a quienes desarrollan una actividad económica en el sector agrario. La propiedad de la tierra encuentra ciertas limitaciones, a causa de su función social. En particular, la evolución de las normas fiscales y de la Seguridad Social en el ámbito de las explotaciones agrícolas muestra cómo el grado de participación del propietario en la actividad es crucial para calcular los rendimientos derivados de sus actividades, tanto principales como secundarias. Tras revisar la estimación de este tipo de rentas según el Sistema Europeo de Cuentas (SEC-2010), se ha comprobado su importancia para la hacienda pública y la Seguridad Social.

Este contexto ayuda a sostener la siguiente tesis: la incompatibilidad ahora en vigor en España entre el disfrute de la pensión de jubilación y el desarrollo de una actividad económica agraria debería eliminarse, al menos si se cumplen determinados requisitos. El Sistema de Seguridad Social obligatorio, que reconoce la Constitución española, tradicionalmente ha admitido algunas reglas especiales flexibles en el sector agrario. En la actualidad, no hay una completa correspondencia entre las contribuciones realizadas y la posterior cobertura social, y el régimen jurídico de la pensión de jubilación posee rasgos específicos que deben ser tenidos en cuenta (su revalorización, entre otros).

Tras una atenta consideración de los efectos que dicha incompatibilidad tiene en los ingresos y gastos públicos, hay un margen de mejora desde la perspectiva de la gestión económico-financiera pública, siguiendo criterios de sostenibilidad y solidaridad. Además, esta sería una forma de promover la tendencia hacia una mayor responsabilidad social empresarial, recientemente introducida en las Estrategias de la Unión Europea y España. En este sentido, se formula una propuesta coherente para coordinar la normativa fiscal y social en este punto.

ABSTRACT

This research assesses the current legislative framework applicable to those who develop an economic activity in the agricultural sector. The ownership of land finds certain limitations, because of its social function. Particularly, the evolution of the tax and Social Security rules in the field of agricultural businesses shows how the level of involvement of the owner in the activity is crucial to determine his/her income from the main and secondary related activities. After reviewing the estimation of this type of income under the European System of Accounts (ESA-95), their importance for the public finance and the Social Security has been checked.

This background helps to support the following thesis: the incompatibility now in force in Spain between the enjoyment of a retirement pension and the development of an agricultural economic activity should be abolished, at least if certain circumstances are fulfilled. The mandatory Social Security System, recognized by the Spanish Constitution traditionally admits some special flexible rules in the agricultural sector. Nowadays, there is not a full equivalence between previous contributions and subsequent social cover, and the legal regime for the retirement pension has specific features that must be taken into account (its revision, among others).

After a careful consideration of the effects of the mentioned incompatibility on the public income and expenditure, there is room for improvement from the perspective of the public economic and financial management, following sustainability and solidarity criteria. Additionally, this would be a means of enhancing the Corporate Social Responsibility trend, recently introduced in the European Union and Spanish Strategies. In this sense, a coherent proposal to coordinate tax and Social Security regulations in this point is made.

ABREVIATURAS

Acarl	Asociación de Cajas de Ahorro para Relaciones Laborales.
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
Art	Artículo.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CC	Código Civil
CCo	Código Comercio
CCAA	Comunidades Autónomas.
CE	Constitución Española.
CEA	Cuentas Económicas de la Agricultura.
CT	Crónica Tributaria.
D.O	Diario Oficial.
EIA	Estudio de Impacto Ambiental.
(F)	Sentencia de contenido fiscal.
FEOGA	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola.
FJ	Fundamento Jurídico.
HPE	Hacienda Pública Española.
IAE	Impuesto de Actividades Económicas.
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
INE	Instituto Nacional de Estadística.
INP	Instituto Nacional de Previsión.
INSS	Instituto Nacional de la Seguridad Social
IP	Impuesto sobre Patrimonio.
IRPF	Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISM	Instituto Social de la Marina.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
I+D+I	Investigación, Desarrollo e Innovación.
LGP	Ley General Presupuestaria.
LGT	Ley General Tributaria.
LRHL	Ley Reguladora de Haciendas Locales.
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos.
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LRBRL	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LRJAP y PAC	Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo-Común.
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos.
MBS	Margen Bruto Estándar
MTAS	Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.
MTI	Ministerio de Trabajo e Inmigración.
Núm.	Número.
OAL	Otras Actividades Lucrativas.
OCDE	Organización para Cooperación y Desarrollo Económico.
OIT	Organización Internacional del Trabajo.
ONG	Organismos No Gubernamentales.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.
PGC	Plan General de Contabilidad.

PPCP	Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público.
Prof.	Profesor.
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas.
RAMINP	Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas.
RBEL	Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.
RD	Real Decreto.
RDL	Real Decreto Ley.
RDLeg	Real Decreto Legislativo.
REDF	Revista Española de Derecho Financiero.
REDT	Revista Española de Derecho Tributario.
REM	Régimen Especial de la Minería del Carbón.
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.
RHAL	Revista de Hacienda y Administración Local.
RSCL	Reglamento de Servicios de las Comunidades Locales.
RSE	Responsabilidad Social Empresarial.
RSS	Revista de Seguridad Social.
SAU	Superficie Agrícola Útil.
SEC	Sistema Integrado Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales.
SOVI	Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.

TGSS	Tesorería General de la Seguridad Social.
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
TRLGSS	Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
UDEs	Unidades de Dimensión Europea.
UE	Unión Europea.
UIMP	Universidad Internacional Menéndez Pelayo.
Vol.	Volumen.

INTRODUCCIÓN

En las circunstancias actuales, en un contexto de recuperación de una crisis económica, entendemos que es preciso realizar un estudio pormenorizado, desde la perspectiva jurídica, de cuál es el tratamiento fiscal y social que reciben los titulares de explotaciones agrarias. En este ámbito, confluyen intereses tan variados como la generación de riqueza y de empleo, la protección de un sector tan sensible como la agricultura o la compatibilidad con el sistema público de pensiones. Cuestiones todas ellas que cabe analizar desde una perspectiva estratégica para mejorar la regulación vigente, de manera que pueda contribuir mínimamente a la sostenibilidad del Estado de bienestar.

A raíz de la experiencia profesional adquirida en la Tesorería General de la Seguridad Social, hemos podido comprobar que la interacción entre estas ramas del Derecho no es siempre afortunada y parece posible realizar alguna aportación que mejore sustancialmente los puntos de fricción que existen hoy en día con el Derecho tributario. Así podemos ver como cada día avanzamos más en esa interacción, con ejemplos como El "Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social" para el 2011¹, entre cuyas áreas de riesgo encontramos las campañas estacionales agrícolas o la actuación sobre la falta de protección frente a riesgos para disminuir los costes del sistema de la Seguridad Social.

El objetivo final del presente estudio es proponer la conciliación entre la normativa de la Seguridad Social y la tributaria en lo que atañe al tratamiento de los pensionistas que sean titulares de una explotación agraria, tema en el que apreciamos una especial falta de claridad en las líneas de evolución reciente a la hora de la aplicación del Derecho.

La metodología empleada es eminentemente jurídica, trabajando con la legislación, la jurisprudencia y la doctrina científica aplicables, con el objeto de hacer propuestas normativas

¹ Aprobado por Acuerdo de Consejo de Ministro de 5 de marzo de 2010, adoptado por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, la Tesorería General de la Seguridad Social y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En el mismo se pone de manifiesto, donde hay un consenso generalizado, sobre los efectos negativos de la economía sumergida y, en particular, del trabajo no declarado como elementos que distorsionan el mercado y dificultan el sistema de protección social y garantías de los trabajadores.

de lege ferenda, a partir de las soluciones ofrecidas en el marco del Derecho Comunitario y Comparado.

Comenzaremos analizando la evolución de la distintas regulaciones sobre esta materia, dadas sus especiales características, pero especialmente desde el punto de vista de su regulación fiscal y del sistema de la Seguridad Social. No obstante, previamente por la peculiaridad del tipo de propiedad, analizaremos la naturaleza del derecho de propiedad desde la perspectiva de conocer cuáles son las limitaciones a que dicho derecho está sometido, frente a la concepción romana de un derecho casi pleno e ilimitado, especialmente sobre fincas rústicas de cara a valorar si existen en su titular una obligación, o deber, constitucional o legal, de explotarla y por tanto no debiendo existir normativa que limitara, o condicionara, ese deber.

Destacaremos, en la medida que condiciona la naturaleza y contenido de su derecho, la configuración constitucional del sistema de la Seguridad Social como una <<función del Estado>> en virtud de la cual los poderes públicos están obligados a mantener un régimen público de Seguridad Social que garantice a los ciudadanos la asistencia y las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad. Ese carácter público, unido a la finalidad constitucionalmente reconocida, es lo que ha llevado a configurarlo como un régimen legal en el que tanto las aportaciones de los afiliados, como las prestaciones, sus niveles y condiciones vendrán determinados por reglas integradas en el ordenamiento jurídico y no por la voluntad de las partes. Esa configuración nos da pie para, de manera somera, diferenciar dentro del propio Estado lo que son prestaciones sociales contributivas de las asistenciales, y ello vinculado con un principio fundamental de cara al Derecho Financiero, como es el de separación de las fuentes de financiación; y también de los sistemas de protección social sustitutivos o complementarios como son los planes de pensiones privados.

Trataremos de delimitar la figura del titular de la explotación tanto desde la perspectiva de su relación con la explotación agraria, como derecho que le legitima a disponer de ella; como su vinculación con la actividad agraria ya que según sea repercutirá a la hora de determinar la naturaleza fiscal de los ingresos, rentas del trabajo o rendimientos de actividad económica o empresarial. Pero también, desde la perspectiva de la Seguridad Social ya que, en función de cómo se vincule con la actividad, procederá la integración del titular en un régimen u otro o incluso no proceder ninguno si es únicamente empresario. Por ello, nos

centraremos especialmente en aquellos titulares de explotación que de manera personal y directa llevan a cabo trabajos agrícolas en la explotación puesto que ello supondrá la integración como trabajador por cuenta propia en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomo (después de la integración en ese régimen de los trabajadores por cuenta propia del extinguido Régimen Especial Agrario²), y con ello la aplicación del régimen general de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo o actividad económica.

Analizaremos cuál es el tratamiento que reciben esos rendimientos desde su consideración de renta de actividades económicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto cuando el titular de la explotación se encuentra en situación activa, como cuando posteriormente pasa a una situación de pasivo, invalidez o incapacidad, en la cual se reconoce con carácter general la incompatibilidad de dichas prestaciones con la realización de otras actividades o rentas provenientes de rendimientos del trabajo.

Analizados dos de los pilares sobre el que se sustenta el supuesto de hecho de esta investigación, explotación agraria y Seguridad Social, se ha tratado ver cuál es la repercusión, desde la perspectiva financiera, de la actual regulación del régimen de incompatibilidad analizando sus efectos sobre los gastos e ingresos públicos, tributarios y de Seguridad Social. Hubiese sido muy interesante conocer el volumen de solicitudes de comunicación de comienzo de actividad, en particular de una explotación agraria, presentadas ante la Entidad Gestora de la Seguridad Social pero no ha sido posible obtener dicha información, únicamente se ha obtenido la información relativa al número de pensiones de trabajadores agrarios, por cuenta ajena o propia, suspendidas por la realización de actividad laboral por cuenta ajena; motivo por el cual todas aquellas presunciones sobre la posible repercusión que se emiten en el presente estudio están basadas en estimaciones indiciadas por otros datos obtenidos de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social (http://www.seg-social.es/Internet_1/Estadistica/index.htm). Asimismo, se expondrá cual sería la situación, desde la perspectiva financiera tanto del sector público como del pensionista, derivada de un cambio normativo que permitiera compatibilizar el derecho de pensión con la actividad económica, especialmente con una explotación agraria, pero no solo centrado en su aspecto

² Ley 18/2007, de 4 de julio, se procedió a integrar, como un sistema especial, a los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos

recaudatorio sino también, utilizando ese cambio normativo como medida de fomento, valorado en los efectos positivos que tendría de cara al cumplimiento de determinados derechos o principios constitucionalmente reconocidos, como fomento del empleo, desarrollo económico, distribución de la renta y riquezas, medio ambiente, integración de personas con minusvalía, etc; que es lo que se viene conociendo, desde el ámbito empresarial, como “responsabilidad social empresarial”. Esto mismo no dará pie para valorar como vía determinadas legislaciones tanto del ámbito fiscal como de Seguridad Social se perseguirá la consecución de esa misma finalidad en lo que se denomina políticas extra-fiscales.

Finalmente, acorde a la valoración realizada, en los términos expuestos, y las conclusiones extraídas de la misma haremos una propuesta de cambio normativo a favor de permitir la compatibilidad; si bien teniendo en cuenta que en este cambio de los sujetos actores una de las partes es quien asume el sacrificio, el sistema Seguridad Social, y el resto obtienen beneficios del cambio normativo. Por ello, esta propuesta requeriría ir acompañada por la adopción de ciertas medidas que posibilitaran el equilibrio financiero de esa situación, haciendo partícipe a la Seguridad Social de los beneficios producidos, especialmente teniendo en cuenta la naturaleza contributiva de sus recursos y del principio de sostenibilidad financiera. Con este objetivo será fundamental, llevar a cabo entre ambas Administraciones, Seguridad Social y Administración General del Estado, una labor de coordinación tanto a nivel legislativo como de gestión, pero que necesariamente tendrá que estar acompañada por medidas de solidaridad financiera, en iguales términos de las que actualmente existen con figuras como los “complementos a mínimos”, “prestaciones no contributivas” o la “revalorización de pensiones”.

CAPÍTULO PRIMERO

EL DERECHO DE PROPIEDAD Y LAS FINCAS RÚSTICAS O EXPLOTACIONES AGRARIAS

Como hemos señalado en la introducción el objeto de esta investigación, los aspectos fiscales y de Seguridad Social de la actual regulación del régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización por el pensionista de un trabajo o actividad económica o empresarial, en particular la de una explotación agraria adquirida por el sujeto por herencia o legado; tiene tres vértices sobre los cuales se sustenta la misma: las pensiones del Sistema de Seguridad Social, la de las fincas rústicas o explotaciones agrarias donde se llevará a cabo la actividad económica y, finalmente, el de los aspectos económicos-financieros y tributarios derivados ambos.

Conforme lo expuesto empezaremos analizando las particularidades derivadas de la naturaleza jurídica de dicho bien, finca rústica o explotación agraria, especialmente teniendo en cuenta su condición de recurso natural, asimismo el régimen de tenencia de las mismas y finalmente los frutos o rendimientos derivados de la misma.

1. El Derecho de propiedad: contenido y limitaciones

De cara a establecer una definición del derecho de propiedad podemos señalar, enunciando al Prof. Joan Miquel³, que si bien en las fuentes romanas no se encuentra una definición de propiedad, por la aversión de los romanos sentían hacia los conceptos abstractos y la dificultad de encerrar en una misma definición las diversas formas de propiedad, en los conceptos posteriores se verá reflejado. Entre las diversas definiciones que se han ido dando destacar aquella que concibe al derecho de propiedad como el “Ius utendi et ebutendi quatenus iuris ratio patitur” (el derecho a usar y abusar de la cosa hasta donde permita la razón del Derecho).

³ MIQUEL, JOAN: *Curso de Derecho Romano*, Ed. PPU 1987. ISBN.84-7665-157-0.

Desde la concepción romanista del derecho de propiedad, absoluta e ilimitada, se dio paso a concepciones germánicas en las cuales se abría una perspectiva al “interés general” en el derecho de la propiedad pasando, por tanto, a concebirlo como un derecho relativo y limitado por intereses sociales. Como señala la Prof. Carmen Agoués Mendizábal⁴ fue Gierke⁵ quien introdujo la idea de que los derechos subjetivos privados pueden al mismo tiempo ser medios para cumplir funciones sociales. Según señala el autor “a la propiedad deben imponerse deberes sociales., como el deber de no abusar de ella, pero sobre todo, lo que es más importante, también el deber de hacer de ella un recto uso.” Asimismo, matizando más su idea, señalaba que “la propiedad no ha de servir únicamente al interés egoísta del individuo, sino que debe ser orientada al interés de todo”.

En cuanto a nuestro ordenamiento jurídico el derecho a la propiedad se configura como un derecho constitucional, que no un derecho fundamental, ya que si bien está sujeto a reserva de ley, art. 53.1 CE, no requiere reserva de ley orgánica y que tampoco será protegible, como sucede con los derecho de la sesión primera del Capítulo II a tenor del art. 53.2 CE, mediante recurso de amparo. La Constitución Española (27 de diciembre de 1978), integra el “el derecho de propiedad”⁶ dentro de la sección 2ª, dedicada a los “Derechos y Libertades”, del Capítulo II del Título I, en cuyo art. 33, párrafo 1º, “se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia”.

La Constitución lo que hizo fue reconocer el derecho a la propiedad privada dejando, como es lógico, la regulación de su contenido y demás aspecto relacionado con el mismo a lo regulado en el Código civil⁷. Así, de acuerdo con el art. 348 s del Código civil, la propiedad es el derecho a gozar y disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas en las

⁴ AGOUÉS MENDIZÁBAL, CARMEN: *Los Principios jurídicos del Derecho Administrativo (La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad)*, Ed. La Ley, Madrid, 2010.

⁵ GIERKE, O.: *Die Soziale Aufgabe des Privatrecht*, Berlin, 1889, págs.23 y ss.

⁶ En España ya desde 1990, por instrumento de 2 de noviembre de 1990, se había ratificado el Protocolo Adicional del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales de 20 de marzo de 1952. En ese protocolo, en su art. 1, se reconoce que toda persona, física o moral, tiene derecho al respeto de sus bienes y no podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional. También, posteriormente, en el ámbito de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000 se lleva a cabo el reconocimiento del derecho a la propiedad privada. En ella se establece, art. 17.1, que “toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos sin que nadie pueda ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, aun así en los casos y condiciones previstos en la ley, y siempre a cambio de percibir, en tiempo razonable, una justa indemnización por su pérdida.

⁷ Real Decreto de 24 de julio de 1889, aprueba el Código Civil.

leyes. En ella podemos apreciar, así se ha manifestado el Constitucional en numerosas sentencias entre ellas la STC (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, influencia romana, como una institución indeterminada, absoluta e ilimitada, pero también la concepción germánica que concibe la propiedad como un derecho relativo. Por tal motivo, reconoce el código, nadie podrá ser privado de su propiedad, hoy cabe entenderlo no sólo de la tenencia sino también del uso, sino por causa justificada de utilidad pública y siempre previa la correspondiente indemnización.

1.1. Contenido del derecho de propiedad

El reconocimiento de un derecho, como lleva a cabo la Constitución con el derecho de propiedad, tiene poco sentido si el titular del mismo desconoce cuál es el contenido de su derecho. Para ello, y como primera consideración de cara a su contenido, como ya señalamos el texto Constitucional no hace mención alguna al contenido del derecho de propiedad sino que se limita a reconocerlo de ahí que acudamos, de igual forma que con la definición, al Código Civil para determinar cuál es el contenido del mismo.

Acorde a esa remisión, y partiendo de la definición anteriormente vista que es descriptiva de las facultades que integra el derecho de propiedad, vemos que de manera genérica el contenido del derecho de propiedad se integra por el derecho a gozar (uso y disfrute) y disponer (enajenar, donar o gravar) sobre el bien sobre el cual recae la propiedad. De manera particular, en el caso de bienes inmuebles como la finca rústica, el derecho conlleva el ser dueño de su superficie y de lo que está debajo de ella pudiendo hacer en el mismo las obras, plantaciones y excavaciones que le convenga, salva las servidumbres. Asimismo, reconoce el Código civil que la propiedad da derecho, por accesión, a todo lo que los bienes producen, una o incorpore, natural o artificialmente.

A este respecto, en cuanto a los frutos especialmente dada la naturaleza del bien (finca rústica o explotación agraria), destacar como el código civil⁸ entre los tipos de frutos, o productos, que podrán pertenecer al propietario distingue entre frutos naturales, industriales y civiles. Los frutos naturales serán aquellos cuya producción es espontánea de la tierra y las

⁸ Ver el art. 354 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, aprueba el texto del Código Civil.

crías, y demás productos de los animales, en cambio los industriales serán todos aquellos que se producen en los predios de cualquiera especie a beneficio del cultivo o del trabajo. Esta diferenciación es interesante en la medida que el código civil reconoce, aparte de los diferentes tipos de frutos, la existencia de frutos resultantes de la producción espontánea de la tierra en la medida que si interviene cualquier labor de cultivo o trabajo esos mismos frutos serian industriales. Esto nos llevaría a plantearnos la reflexión si habría cabida admitir la posibilidad de unas tierras rústicas que no fueran objeto de labor alguna, o trabajo, por parte de su propietario o tercero agricultor y pese a ello tuvieran frutos. En estos caso, estaríamos ante una actividad económica o por el contrario, como reconoce el código civil, estaríamos ante un producto natural fruto del tipo de bien y por tanto entender que esos frutos no son resultado de una actividad económica sino renta o rendimiento de la propiedad.

En relación al contenido del derecho propiedad se ha manifestado el Tribunal Constitucional, en numerosas sentencias, destacando nuevamente la STC (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, el cual a partir de la doctrina general sobre el contenido esencial de los derechos constitucionales ha señalado el derecho de propiedad. Según señala el TC la determinación del contenido esencial de cualquier tipo de derecho subjetivo vienen marcada en cada caso por el elenco de “facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito y sin la cuales deja de pertenecer a ese tipo y al momento histórico de que en cada caso se trata y a la condiciones inherentes en las sociedades democráticas, cuando se trate de derechos constitucionales”. Asimismo, complementando la anterior delimitación del contenido esencial desde otro ángulo metodológico no contradictorio ni incompatible con aquél, también lo expresa como “aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos” de forma, continua señalando dicho Tribunal, que “se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección”⁹.

El art. 33 de la CE tras enunciar y reconocer, en su apartado 1º, el derecho a la propiedad privada en el apartado 2º establece un aspecto muy importante de cara a su

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1981, de 8 de abril, fundamento jurídico 10.

contenido y es la existencia de una limitación como la de que “la función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes”, si bien teniendo en cuenta que esa limitación no implicará la privación del mismo y si fuera así habría que tener en cuenta lo dispuesto en su apartado 3º por el cual se garantiza que nadie pueda ser privado sino por causa utilidad pública o interés social mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto en las Leyes. Así lo ha reconocido el propio Tribunal al señalar que estos tres apartados, que no pueden ser artificiosamente separados, revelan la naturaleza del derecho a la propiedad en su formulación constitucional.

Con todo ello el Tribunal Constitucional señala que el derecho de propiedad privada que la Constitución reconoce se configura y protege, ciertamente, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, pero también y al mismo tiempo, como un conjunto de derechos y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio está llamado a cumplir. Por tal motivo, la fijación del “contenido esencial” de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social por ello ambos, utilidad individual y función social, definen inescindiblemente el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes.¹⁰

La Ley de Suelo, aprobada por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, recoge lo que es el contenido y facultades del derecho de propiedad del suelo determinando, de igual forma pero más detalladamente, que “el derecho de propiedad del suelo comprende las facultades de uso, disfrute y explotación del mismo conforme al estado, clasificación, características objetivas y destino que tenga en cada momento, de acuerdo con la legislación en materia de ordenación territorial y urbanística aplicable por razón de las características y situación del bien.

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico 2.

1.2. Limitaciones al derecho de propiedad: función social

Hemos anticipado como el contenido del derecho de propiedad no es ilimitado y pleno sino que, acorde a la doctrina del Tribunal Constitucional establecida a la luz del art. 33 de la CE, se asienta en la inescindible delimitación entre la utilidad individual y la función social. Por tal motivo, es importante, de cara a las limitaciones¹¹ de la titularidad de una explotación agraria, analizar cuál es esa dimensión social llamada a satisfacer necesidades colectivas.

Según esa doctrina¹² la incorporación de exigencias sociales al contenido del derecho de propiedad privada se traduce en la previsión legal de intervenciones públicas no meramente hablatorias en la esfera de las facultades y responsabilidades del propietario. Por ello, rechaza toda idea a que la previsión legal de restricciones a las otrora tendencialmente ilimitadas facultades de uso, disfrute, consumo y disposiciones o la imposición de deberes positivos al propietario que hagan irreconocible el derecho de propiedad como perteneciente al tipo constitucionalmente descrito. Consecuencia de esa configuración del derecho, y de la función social que lo delimitan, como resultado de previsiones legales que si bien puede restringir la otrora ilimitadas facultades, o incluso imponer deberes positivos, no pueden llegar hacerlo impracticable o hacer que se dificulte el mismo más allá de lo razonable; es lo que ha llevado a que se produjera una diversificación de la institución dominical. Es decir, hay un reconocimiento doctrinal y jurisprudencial¹³ de general aceptación a la flexibilidad o plasticidad actual del dominio lo que hace que, según señala el propio Tribunal Constitucional, se manifieste en la existencia de diferentes tipos de propiedades dotadas de estatutos jurídicos diversos según la naturaleza de los bienes sobre los que cada derecho de propiedad recae.

En particular, respecto a las fincas rústicas uno de los vértices de nuestra investigación, es importante reseñar, siguiendo al Tribunal Constitucional¹⁴, como la restricción o modalización de las facultades dominicales e imposiciones de deberes positivos

¹¹ PÉREZ ROYO, F: "El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el convenio europeo de derechos humanos", Ed. Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, (2001), págs. 23-44.

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico 2.

¹³ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico 2.

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico 2 señala que El motivo del por qué afecta de manera tan intensa a la propiedad inmobiliaria se encuentra, entre otras razones para el Tribunal Constitucional, en el carácter no renovable o naturalmente limitado en su extensión de este tipo de bienes y por la transcendencia económica que ofrece como soporte físico de las actividades productivas.

al titular afectan de manera más intensa a la propiedad inmobiliaria, y por tanto a la propiedad de tierras agrícolas o forestales.

Por último, señalar que este criterio no es sólo una tendencia interna sino que también dentro del ámbito del derecho internacional, de igual modo que con el reconocimiento, tanto el Protocolo Adicional del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales de 20 de marzo de 1952¹⁵ como la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000¹⁶ recogen la limitación a dicho derecho.

1.3 Limitaciones y cargas de la propiedad agraria

En cuanto a las limitaciones a la propiedad agraria señalar que el hecho de que el texto constitucional no contenga ninguna previsión específica en relación con ella debe llevarnos a rechazar la pretensión de que el contenido esencial de la misma no atiende exclusivamente a lo que el Código Civil dispone. Según recoge el Tribunal Constitucional¹⁷ el motivo de rechazar que el contenido esencial del derecho de la propiedad agraria sea exclusivamente las facultades recogidas en el art. 348 C.c. se debe a que no tiene, para nada, en cuenta las modulaciones y cambios que ha venido sufriendo desde entonces el instituto de la propiedad privada, en general, y de la propiedad agraria en particular.

Pero el reconocimiento de la función social que debe cumplir todo bien, y en este caso la propiedad agraria, ya lo venía siendo reconocido con la Ley de Reforma y Desarrollo Agraria, de 12 de enero de 1973. De acuerdo con dicha ley, art.2¹⁸, el cumplimiento de la

¹⁵ El párrafo segundo art. 1, reconoce el derecho a los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general, o bien para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas

¹⁶ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la cual, art. 17, se determina que el uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico 2.

¹⁸ Con amparo en el art.2 de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario de 1973 este precepto, que está en coherencia con la evolución experimentada por nuestro ordenamiento así como el de otros países, el Tribunal Constitucional trató, de un modo aproximativo o no acabado, de saber cuál es el contenido esencial, delimitado por la función social, de la propiedad agraria. Acorde a lo visto afirmó que no existen motivos para entender que infringe el contenido esencial, ahora constitucional garantizado, aquella regulación legal que, restringiendo las facultades de decisión del propietario con relación al uso, destino y aprovechamiento de los fondos rústicos,

función social a que está sujeta la propiedad agrícola, con independencia de su naturaleza privada o pública, obligaba a su titular a explotar la tierra con criterios económicos apropiados según su destino agrario más idóneo o utilizada para otros fines, sin perjuicio de la debida rentabilidad para el particular, atendiendo en todo caso al interés nacional. También, la función social, obligaba por un lado a que se realizaran las transformaciones y mejoras necesarias para conseguir la más adecuada explotación de los recursos naturales disponibles de acuerdo con el nivel técnico existente y siempre que las inversiones necesarias sean rentables desde un punto de vista económico y social. Y por otro, a realizar por la empresa agraria¹⁹ las inversiones necesarias de carácter social que fueran proporcionales a la dimensión e importancia de la empresa, teniendo en cuenta la rentabilidad de ésta, para la promoción de sus trabajadores.

De igual manera que el Tribunal Constitucional entendió que no podía ser aplicable exclusivamente el contenido esencial de las facultades del art. 348 del CC, lo mismo hubo de hacerse respecto a las obligaciones que debían ser adaptadas al contexto actual, así lo recogió la exposición de motivos de la Ley 19/1995, que determina “que en el nuevo contexto de mercados mucho más abiertos, la agricultura no sólo tendrá que cumplir su tradicional función productiva de alimentos y materias primas, sino que deberá diversificarse para dar satisfacción a nuevas demandas sociales ligadas a la conservación del medio ambiente y a la economía del ocio en el medio rural.” Como consecuencia de todo ello, la modernización de las explotaciones agrarias debe considerar la reestructuración productiva, como medio de sostener y elevar la capacidad de competir en los mercados, pero, también, la diversificación de actividades que permita en el futuro la obtención de rentas procedentes de los nuevos sectores en auge.

Actualmente, con la Ley de Suelo²⁰, al margen de determinar cuándo nos encontramos ante un suelo rural también recoge una mención expresa, en el art. 12.2 a) de la

imponga a éste o permita imponerles determinados deberes de explotación y, en su caso, de mejora, orientados a la obtención de una mejor utilización productiva de la tierra, desde el punto de vista de los intereses generales, siempre que quede salvaguardada la rentabilidad del propietario o de la Empresa Agraria.

¹⁹ Es también interesante hacer mención a la relación que el Tribunal Constitucional hace del derecho de propiedad privada agrícola con la libertad de empresa, art. 38 CE, en particular de la empresa agrícola. Como este derecho queda condicionado por las restricciones que a la libertad de explotación –o no explotación, de la tierra y por los deberes positivos que en relación con la misma se impongan por la Administración, de acuerdo con la Leyes, en virtud de la función social de la propiedad rústica.

²⁰ Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la ley del suelo.

Ley, al contenido del derecho de propiedad rural que sigue en la misma línea de lo visto hasta el momento señalando que las facultades del derecho de propiedad incluirá, como complementario a las generales antes enunciadas de la propia ley, las de usar, disfrutar y disponer de los terrenos de conformidad con su naturaleza, debiendo dedicarse, dentro de los límites que dispongan las leyes y la ordenación territorial y urbanística, al uso agrícola, ganadero, forestal, cinegético o cualquier otro vinculado a la utilización racional de los recursos naturales. Pero al margen de ese deber de dedicar la propiedad rural al uso agrícola también recae sobre los titulares determinadas cargas derivadas del deber de conservar el suelo rural. Así, acorde al párrafo segundo del art. 9.1 de la Ley, existe un deber de conservarlo, el cual implica el costear y ejecutar las obras necesarias para mantener los terrenos y su masa vegetal en condiciones de evitar riesgos de erosión, incendio, inundaciones así como daños y perjuicios a terceros o al interés general, incluidos los medioambientales; el garantizar la seguridad o salud pública; el prevenir la contaminación del suelo, el agua o el aire y las emisiones contaminantes indebidas en otros bienes y, en su caso, recuperarlos de ellas en los términos dispuestos por su legislación específica y asegurar el establecimiento y funcionamiento de los servicios derivados de los usos y las actividades que se desarrollen en el suelo. Por tanto, como podemos observar el derecho de propiedad rural implicará para su dueño no solo un conjunto de facultades sino también una serie de deberes que implicarán no sólo un hacer sino también una carga, o coste, para el patrimonio del sujeto que en el caso de que el suelo no produjera rendimientos supondría una merma en el patrimonio de su titular.

Por último, nos quedaría hacer una breve referencia, pero no por ello menos importante, a la consideración y encuadramiento del suelo rustico como un recurso natural²¹ desde la perspectiva de llevarnos a plantear, a la luz de los mandatos constitucionales

²¹ Ver en relación a la consideración de la finca rústica como recurso natural a:

AMAT LLOMBART, P.: *Régimen Jurídico de la Propiedad Rústica en la Legislación sobre Suelo No Urbanizable (Estudios Jurídicos de Derecho Agrario)*. Disponible en: <http://www.magrama.gob.es/ministerio/pags/Biblioteca>.

HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, H.: “El régimen urbanístico del suelo no urbanizable contiene determinaciones muy específicas en cuanto al procedimiento de autorización en función de la vinculación o no de la actividad a fines agrícolas, ganaderos o análogos, y en cuanto a la prescripción de las infracciones y procedimiento de restitución de la realidad física alterada”, *Practica Urbanística*, N° 101, Sección Usted Pregunte, Ed. La Ley, 2011, pág. 97.

SÁNCHEZ GOYANES, E.: *El desarrollo territorial sostenible: concepto y exigencias para el Derecho Público y la práctica de las Administraciones*. *Practica Urbanística* N° 100, Sección Estudios, Ed. La Ley, 2011, págs. 9 a 23.

recogidos en el art. 45²² y 128²³ de la CE, la posible existencia una obligación implícita en la titularidad del suelo rustico, modulada por las propias características del suelo, de tener que explotar ese tipo de bien dada su consideración de recursos natural subordinado, al margen del particular del titular, al interés general. De manera que, acorde a dichos preceptos y a la doctrina analizada del TC hasta el momento sobre la naturaleza del derecho de propiedad y la función social que debe cumplir; podemos considerar que existe en todo propietario de una finca rústica una obligación, inherente a la misma como recurso natural productivo, de explotarla, hoy además recogida en distintas disposiciones legales²⁴, si bien esa obligación deberá ser modelada en función de la características productiva de la finca rústica en cuestión.

2. La Explotación Agraria: concepto y tipología

Determinada la naturaleza jurídica del derecho de propiedad sobre la finca rústica cuáles, acorde a lo que ofrece la realidad, son los criterios que no permitirían ver si podemos hablar de diferencias entre finca rústicas y explotación agrarias.

2.1 Evolución histórica

El campo, como tradicionalmente se le ha denominado, o el sector agrario visto desde un punto de vista económico, ha experimentado un cambio sustancial en las últimas décadas dejando atrás, con carácter general, aquellas pequeñas plantaciones familiares, rudimentarias y sin apenas maquinaria, muy alejadas de la evolución del sector industrial. El estudio de su

²² Ver el artículo 45 de la CE que determina, en relación recursos naturales que “todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. **2.** Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. **3.** Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”.

²³ Ver el Artículo 128 que determina en su **1.** Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general. **2.** Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.

²⁴ Ver la Ley 19/95, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias y el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la ley del suelo.

evolución histórica requiere que hagamos diferenciación por un lado, del cambio experimentado por la tierra donde se ha ido dejando atrás esa imagen tradicional de pequeñas extensiones de tierra carentes de estructuras organizativas, ni maquinarias, hasta llegar a las actuales explotaciones agrarias, auténticas empresas agrarias, que tratan de ir de la mano con las nuevas tecnologías para obtener mayores rendimientos a sus recursos. Por otro, estaría la figura del agricultor que de forma paralela al campo ha cambiado la imagen tradicional que de él teníamos, un hombre curtido por el duro trabajo del campo, hasta llegar al empresario agrario más en órbita con otros empresarios cualquiera que fuera el sector, más cercano a las nuevas tecnologías y a la organización empresarial. Por ello, analizaremos la evolución desde esas dos perspectivas.

2.1.1 Desde la finca rústica a la explotación agraria

La conceptualización de la actividad agrícola, ganadera o forestal como una actividad económica o empresarial no ha evolucionado de manera paralela a como lo hicieron la industrial o comercial, lo cual quedó patente tanto en el Código de Comercio de 1829 como en el Código de 1885. A partir del siglo XX se produce un cambio fundamental ya que se pasa de la configuración tradicional de la explotación agrícola como un modelo de titularidad personal y profesional hacia un modelo más organizado, conforme criterios empresariales, de los factores de producción que integran las explotaciones agrícolas.

Los primeros reconocimientos, en el ámbito jurídico, a la nueva configuración de la actividad agraria lo encontramos en la Ley de Expropiación Forzosa de Fincas Rústicas de Interés Social, de 27 de abril 1946, en donde determinados preceptos de la misma hacían mención de manera diferenciada a “fincas” o “explotaciones modelos”²⁵, y posteriormente en la Ley de 15 de julio de 1952, por la que se regulan los Patrimonios Familiares creados por el Instituto Nacional de Colonización, que utilizaba igual terminología a la hora de definir

²⁵ Es interesante la clasificación que hace la Ley de 21 de abril de 1949, sobre Colonización y distribución de la Propiedad de las Zonas Regables, que, de cara a la explotación y colonización, trataba a esas fincas como “unidades” y diferenció, como resultado de esos procesos, entre “Huertos familiares”, “Unidades de explotación de tipo medio” y “Unidades superiores”.

los “patrimonios familiares²⁶” refiriéndose a ellos como “unidades económicas integradas por las tierras a él adscritas, la casa de labor, elementos de trabajo, ganado, granjas y, en general, los bienes y derechos inherentes a la explotación”. Es interesante señalar como, a la vez que utilizaba la acepción de empresas agrarias para identificar una explotación, continuaba refiriéndose al titular de esa misma explotación como al propietario de la finca, o explotación, y no como el empresario agrícola como veremos en el epígrafe siguiente.

En ese momento se produjo un cambio en el modelo rural conocido diferenciándose entre aquellos propietarios de tierras que eran meros rentistas y aquellos otros que llevaban a cabo una explotación de la tierra que permitía conceptualizarlas como organizaciones empresariales. A pesar de ese cambio de modelo, en cuanto al tratamiento de las fincas rústicas, desde la perspectiva de los sujetos intervinientes se siguió utilizando la expresión “propietario” para cualquiera de las dos modalidades, finca o explotación. Así podemos encontrar con el hecho anecdótico de que si bien por la dedicación personal a cultivar una finca ésta pasaba a ser tratada como una explotación agraria en cambio los titulares de la misma seguían siendo tratados como propietarios aun cuando podían ser considerados empresarios acorde al tratamiento de su explotación. Asimismo, dentro de esta última modalidad de explotación, se podía diferenciar entre aquellas explotaciones que podían considerarse ejemplares de aquellas que no,²⁷ si bien en ambos casos se movían en el ámbito de lo que eran explotaciones agrícolas con naturaleza empresarial.

Posteriormente, con la promulgación²⁸ del Texto de la Reforma y Desarrollo Agrario, aprobado por Decreto 118/1973, de 12 de enero, reconocía, expresamente, la función social que debía cumplir la propiedad de fincas rústicas, con independencia de la naturaleza pública

²⁶Ver la Ley 12/1962, de 14 de abril, sobre explotaciones familiares, la cual establecía el reconocimiento de que por medio de Decreto se estableciera la superficie mínima que corresponde a una explotación familiar dentro de cada zona o comarca de la provincia. Esa medida, superficie mínima, sería aquella que teniendo en cuenta los diversos cultivos y rendimientos permita un nivel de vida decoroso y digno a una familiar laboral tipo que cuente con dos unidades permanentes de trabajo y que cultiva directa y personalmente. Asimismo, establece una regla general de indivisibilidad, si bien con excepciones recogidas en artículo segundo párrafo segundo, a todos los efectos legales de aquellas fincas rústicas de extensión inferior al doble de la superficie mínima.

²⁷ Las Explotaciones Agrarias, acorde artículo 1 de la Ley 15 de julio 1952, Explotaciones Agrarias Ejemplares, en la medida que constituyeran un modelo de organización económica y técnica y proporcionara a cuantos contribuyan con su trabajo a la explotación condiciones estables de vida dentro de las actuales exigencias sociales tendría la consideración de “Explotación Agrarias Ejemplar”.

²⁸ La Ley 35/1971, de 21 de julio, por la que se creó el Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario, se impuso, al amparo de la Disposición Adicional Cuarta, al Gobierno que, en el plazo de un año a partir de la publicación de esa Ley, se ordenará y sistematizara en un único texto legal el conjunto de normas relativas a la reforma de las estructuras agrarias.

o privada de la misma. Acorde a este nuevo entorno, considerar actividad agrícola como actividad empresarial, la Orden de 23 de junio 1982, para organización y funcionamiento del censo agrario de 1982, que desarrolla lo ordenado por el Real Decreto 607/1982, de 5 de marzo, recogía²⁹ una definición de explotación agraria, como “una unidad técnico-económica de la que se obtienen productos agrarios bajo la responsabilidad de un empresario. La unidad técnico-económica se caracteriza generalmente por la utilización de una misma mano de obra y de unos mismos medios de producción”.

Pese a todo, las explotaciones familiares constituían el modelo dominante lo que implicó la pervivencia de deficiencias estructurales que fueron necesarios corregirlas y mucho más en un mercado más amplio, resultado de la integración en la Unión Europea, puesto que condicionaban la competitividad de las explotaciones agrarias. Para ello, una de las primeras medidas adoptadas fue la aprobación de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones.

Un aspecto novedoso de la Ley 19/1995 era que recogía entre sus preceptos³⁰ la definición de aquellos conceptos más significativos de la actividad agraria entre el que se encontraba el de explotación el cual sigue vigente a fecha de hoy y será el que nos sirva de base para conceptualizar que entender por explotación agraria y es el que sigue actualmente sigue acorde al Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, para mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias que señalaba serían de aplicación las definiciones y criterios establecidos en la normativa comunitaria, en la Ley 19/1995, y en el propio Anexo I del Real Decreto; y es el mismo que ha seguido posteriormente con el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias.

El Decreto 2230/1966, de 23 de julio, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, recogía, desde la perspectiva de la tributación, una definición de la explotación agraria si bien era coincidente con carácter general con la vista anteriormente. Así consideraba como explotaciones agrarias “al conjunto de cabezas de

²⁹ La Norma V de la Orden de 23 de junio de 1982, recogía: a) Explotación agraria. Es la unidad técnico-económica de la que se obtienen productos agrarios bajo la responsabilidad de un empresario. La unidad técnico-económica se caracteriza generalmente por la utilización de una misma mano de obra y de unos mismos medios de producción. b) Empresario agrario.-Es la persona (física o jurídica) que, actuando con libertad y autonomía, asume el riesgo de una explotación agraria, dirigiéndola por sí o mediante otra persona.

³⁰ Artículo 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

ganado o cualquier extensión de terreno, aunque está compuesta por varias parcelas, lindes o no entre sí, siempre que uno u otras constituyan una unidad orgánica que, en forma técnicamente autónoma, tuviera por objeto la producción ganadera, agrícola o forestal, cuyos riesgos se asuman por persona o entidad que los realiza”³¹.

Señalar que desde el ámbito de Contribución Rústica y Pecuaria, se recoge una definición de explotación agraria que participa de las mismas características vistas en la definición propia de la normativa del sector agrario si bien con una particularidad de que no hace mención al titular de la explotación, como hace la normativa propia del sector, sino que lo determina en función de quien asume el riesgo, ya sea persona o entidad, derivada de la producción ganadera, agrícola o forestal.

Dentro de la normativa de la Seguridad Social también encontramos referencias a las explotaciones agrarias como no podía ser de otro modo dentro de la normativa del régimen especial agrario³², caracterizándose en los primeros momentos por la determinación del concepto de explotación agraria por remisión a la normativa reguladora de la contribución territorial. Y así continuaría hasta la reforma llevada a cabo por la Ley 18/2007, de 4 de julio, Régimen Agrario de la Seguridad Social, cuya Disposición Final Primera modificaba la letra b) del artículo 2 del Texto Refundido, aprobado por el Decreto 2123/1971, de 23 de julio, estableciendo directamente lo que debía entenderse por explotación agraria a los efectos de la Seguridad Social, “el conjunto de bienes y derechos organizados por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, y que constituye por sí misma una unidad técnico-económica, pudiendo el titular de la explotación serlo por su condición de propietario, arrendatario, aparcero, cesionario u otro concepto análogo, de las fincas o elementos materiales de la respectiva explotación agraria”.

³¹ Artículo 34 del Decreto 2230/1966, de 23 de julio, Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.

³² Ver la Ley 38/1966, de 31 de mayo, Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social y el Decreto 309/1967, de 23 de febrero, Reglamento General Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en cuyo art. 5, recogía una definición de lo que debían entenderse por pequeñas explotaciones: “aquellas cuyo líquido imponible por contribución territorial, rústica o pecuaria no fuera superior a 15.000 pesetas anuales. Así continuo con el Texto Refundido, aprobado por Decreto 2123/1971, de 23 de julio, continuó, a los efectos de incluir en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social y el Decreto 3772/1972, de 23 de diciembre, Reglamento del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, qué se entendía por explotación agraria por referencia a la normativa de la contribución territorial puesto que la consideración de pequeña explotación se establecía en función del líquido imponible de la referida contribución.

2.1.2. Desde el agricultor hasta el empresario agrario

Si bien es verdad que los comienzos de lo que conocemos hoy como actividad agrícola, ganadera o forestal se remontan casi a los orígenes del ser humano en la medida que consideremos como tal actividad la obtención de productos agrícolas de la tierra la el hombre lleva desde tiempos inmemoriales viviendo de lo que la tierra produce, inicialmente podemos decir como rentista, ya que se limitaba a lo que la tierra producía de manera natural, para posteriormente ir avanzando e intentar obtener mayores rendimiento de la tierra a través de llevar a cabo un trabajo en la misma.

Pero ese trabajo que se llevaba a cabo en el ámbito rural no tuvo una evolución y tratamiento, como ya vimos en epígrafes anterior, paralelo al que tuvieron la actividad comercial y posteriormente la industrial como queda patente, tal como señalamos, en el Código de Comercio de 1829 como en el Código de 1885, donde a pesar de querer regir todos los actos y operaciones mercantiles, cualquiera que sea el estado o profesión de las personas que los celebren,³³ se observa como la actividad agrícola quedaba fuera de ser considerada como un acto de comercio y, por ende, al agricultor equiparado a un comerciante. Es durante el siglo XX, como ya anticipamos, cuando se produce un cambio fundamental hacia un modelo organizado conforme criterios empresariales, cambio se puede observar con la Ley 15 de julio 1952, sobre Explotaciones Agrarias Ejemplares: En ella, si bien comienza hablarse de “empresas agrarias”, acepción que identifica a la explotación agrarias, continuaba refiriéndose al titular de la misma como al propietario de la finca o explotación no como el empresario agrícola que se entiende que es. Esta circunstancia era fruto del cambio que se estaba produciendo de la imagen del ámbito rural existente puesto que, a través de esa ley, se pretendió apoyar, cambiando la concepción tradicional de la tierra como un instrumento de renta, aquellos propietarios que dedicaran su actividad a la agricultura así como su conocimiento y sus ahorros.

³³ Exposición Motivos del Código de Comercio (RD de 22 de agosto de 1885) señalaba Por eso el primero atiende ante todo a calificar las personas que están obligadas a observar sus preceptos, de cuya calificación hace depender muchas veces la que debe darse a los actos y contratos que celebran, y concede tanta importancia a las formas y solemnidades necesarias para adquirir la calidad de comerciante, y muy en particular a la inscripción en la matrícula o registro que debe contener los nombres de los que ejercen la profesión mercantil en cada provincia. Y en cambio el segundo se fija principalmente en la naturaleza de los actos o contratos, para atribuirles o no la calificación de mercantiles, con independencia de las personas que en ellos intervienen, sin limitar su número a los que taxativamente ha consignado el legislador en el Código.

Es hacia mediados del siglo cuando empezó a tratarse a quien realizará actividad agraria, bajo ciertas condiciones, como empresario. Así la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y Uniones de Empresas³⁴, la cual reconocía y favorecía la posibilidad de constituir uniones y asociaciones de empresas la que reconocería expresamente como tales a las constituidas por sociedades o empresarios individuales agrícolas equiparándola con ello a los industriales o mercantiles.

Con la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agraria, se produce una mayor precisión sobre el concepto de “agricultor profesional”, figura que aparece por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico con la Ley 83/1980, de 31 de diciembre, de Arrendamientos Rústicos³⁵, a la vez que recogía, de la normativa comunitaria Reglamento (CEE) 2328/91 del Consejo, de 15 de julio de 1991, la figura de “agricultor a título principal”. Ambas figuras, que venían determinadas en relación a la procedencia de sus rentas y el tiempo dedicado a actividades agrarias u otras complementarias, constituyéndose en elementos esenciales en la medida que el grado de dedicación a la agricultura sería un requisito para calificar a una explotación como prioritaria.

Acorde con la definiciones recogida en el artículo 2 de la Ley 19/1995, podemos diferenciar desde la perspectiva de la actividad agraria a los siguientes sujetos.

- **Titular de la explotación**, persona física o jurídica que ejerce la actividad agraria organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que puedan derivarse de la gestión de la explotación.
- **Agricultor profesional**, la persona física que siendo titular de una explotación agraria, al menos el 50 por 100 de su renta total la obtiene de actividades agrarias u otras

³⁴ Así encontramos ejemplos en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y Uniones de Empresas, la cual a los efectos de facilitar e impulsar la actividad empresarial, de las pequeñas y medianas empresas, reconocía y favorecía la posibilidad de constituir uniones y asociaciones de empresas recogiendo expresamente como tales a las constituidas por sociedades o empresarios individuales agrícolas equiparándola con ello a los industriales o mercantiles. También la Ley 54/1968, de 27 de julio, de Ordenación Rural, con motivo de la ordenación rural, como una actividad del Estado, se persiguió el conseguir la constitución de empresas agrarias de dimensiones suficientes y de características adecuadas en orden a su estructura, capitalización y organización empresarial.

³⁵ Definía “agricultor profesional” como aquella persona que se dedique o vaya a dedicarse de manera preferente a actividades de carácter agrario, ocupándose de una manera efectiva y directa de la explotación.

complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria no sea inferior al 25 por 100 de su renta total y el volumen de empleo dedicado a actividades agrarias o complementarias sea igual o superior a la mitad de una Unidad de Trabajo Agrario³⁶.

- **Agricultor a título principal**, será aquel agricultor profesional que obtenga al menos el 50 por 100 de su renta total de la actividad agraria ejercida en su explotación y cuyo tiempo de trabajo dedicado a actividades no relacionadas con la explotación sea inferior a la mitad de su tiempo de trabajo total.
- **Agricultor a tiempo parcial**, la persona física que siendo titular de una explotación agraria, dedica a actividades agrarias en la misma, no menos de la quinta parte ni más de la mitad de su tiempo total de trabajo.

Como podemos observar esta variedad de sujetos partícipes en la actividad agraria vienen caracterizados porque todos ellos parten, o tienen, como elemento común la titularidad de la explotación. De acuerdo con la definición vista el “titular de una explotación” es el empresario agrario, de ahí que pueda ser tanto persona física como jurídica, que se caracteriza por ejercer la actividad agraria, con criterio empresarial, mediante la organización de los bienes y derechos que integran la explotación asumiendo por ello los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que pudiera derivarse de la gestión de la explotación.

El hecho que lo que caracterice, al titular de una explotación, sea la organización empresarial de los elementos que integran la explotación determina que debamos diferenciar entre aquellos titulares que se limitan pura y exclusivamente a esa función de aquellos otros que además de la dirección llevan a cabo actividad agraria. Dentro de estos últimos, empresarios-agricultores, la ley diferencia según ese titular se dedique profesionalmente a la actividad agraria o no.

³⁶ Ver el art. 2.12 del Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, para la mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones, que determina Unidad de trabajo agrario (UTA): El trabajo efectuado por una persona dedicada a tiempo completo durante un año a la actividad agraria. Para su determinación, se estará a lo establecido en la disposición final sexta de la Ley 19/1995.

De manera, como anticipamos, el titular será aquella persona que ejerce la actividad agraria a través de la función de dirección, con criterio empresarial, pero no por ello tendrá la consideración de agricultor profesional ya que para ello será necesario que cumpliera determinados niveles de volumen de renta³⁷ así como de tiempo de trabajo. Así, habrá titulares de explotación que simplemente ejerzan dicha actividad de dirección sin llevar a cabo actividad agraria profesional, en este sentido Orden de 15 de octubre 1999, por la que se establecen normas que han de regir en la organización y ejecución del Censo Agrario de 1999³⁸, deja bien claro que el titular de la explotación lo que hace es asumir la responsabilidad derivada de la explotación agrícola pero que la explotación puede ser dirigida directamente por dicho titular o bien por otra persona. Como resulta de esta posibilidad, así lo recoge la Orden, recoge existe la figura del “jefe de explotación”, que es aquel quien asume la responsabilidad de la gestión corriente y cotidiana de la explotación agrícola. Por otro, podríamos encontrarnos, aquellos titulares de explotación que además de ejercer esas funciones llevan a cabo actividad agraria profesionalmente, como trabajadores por cuenta propia, o, incluso, aquellos que realizando una actividad agraria en su explotación no es su única actividad y, además, no es la principal en función del volumen de tiempo de ahí que en estos casos la ley los considere agricultores a tiempo parcial.

Solo señalar, en cuanto al aspecto de la evolución de la figura del agricultor, que la ley de modernización recogió unas nuevas modalidades los “agricultores a título principal”, “agricultor joven” y “pequeño agricultor”³⁹. Únicamente respecto al primero, agricultor a título principal, que, señalar que si bien no tiene especial transcendencia de cara al presente

³⁷ En cuanto al nivel de renta obtenido, para determinar el carácter profesional de un agricultor, señala la ley que el agricultor debería percibir al menos el 50 por 100 de su renta total de actividades agrarias u otras complementarias, siempre y cuando la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria no fuera inferior al 25 por 100 de su renta total.

³⁸ Orden Instituto Nacional de Estadística de 15 octubre 1999.

³⁹ El art. 2.8 de la Ley 19/1995, Así, recoge el precepto antes mencionado, que será pequeño agricultor aquel agricultor a título principal cuya explotación agraria no supere 12 unidades de dimensión europea (EDEs) y cuya renta total sea igual o inferior al 75 por 100 de la renta de referencia. Recogiendo, en ese mismo precepto en su apartado 12, El artículo 2.12 de la Ley 19/1995, define la renta de referencia como el indicador relativo a los salarios brutos no agrarios en España. La determinación anual de su cuantía se hará en concordancia con lo previsto al respecto en la normativa de la Comunidad Europea y teniendo en cuenta los datos de salarios publicados por el INE.

En cuanto al límite de renta, establecido en el 75 por 100 de la renta de referencia, señalar que para el año 2013 el límite se encuentra en 21.208,50 € que se corresponde con el 75 por 100 de la renta de referencia publicada por la Orden AAA/2606/2012, de 26 de noviembre, por la que se fija para el 2013, la renta de referencia³⁹ que ha sido establecida en 28.278,00 €.

estudio, se estableció de cara a determinar, en relación a quien lleva a cabo una explotación agraria, quién es el agricultor principal de una explotación y lo hace con criterios más restrictivos en función del volumen de renta obtenido directamente de la actividad agraria, al menos del 50 por 100 de su renta total, y del volumen de trabajo dedicado a la actividad debía ser superior a la mitad de su tiempo de trabajo total.

En cambio, con el segundo grupo, agricultores jóvenes, se establece por la Ley 19/1995, art. 27, con la idea aglutinar, y la finalidad de facilitar el acceso, vía incentivos o bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o con tratamiento más ventajoso en otras ayudas y beneficios fiscales, de los jóvenes a la titularidad de las explotaciones agrarias vía incentivos o bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o con tratamiento más ventajoso en otras ayudas y beneficios fiscales; aquellos que teniendo cumplido los dieciocho años y no hubiesen cumplido los cuarenta años ejercieran, o pretendiera ejercer la actividad agraria.

Por último, en el ámbito de la titularidad, debemos hacer mención a lo que ha supuesto un cambio en el ámbito de la titularidad de las explotaciones agrarias la “titularidad compartida”. La Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de Mujeres y Hombres contempla la figura de la titularidad compartida, como medida dirigida a hacer efectiva la igualdad entre mujeres y hombres en el sector agrario, y con ello el pleno reconocimiento del trabajo de las mujeres en el ámbito rural. Este mandato, reiterado posteriormente por la Disposición final cuarta de la Ley 45/2007, de 13 de diciembre, para el desarrollo sostenible del medio rural, se le da cumplimiento a través del Real Decreto 297/2009, de 6 de marzo, titularidad compartida en las explotaciones agrarias, la cual continuara vigente, tal como establece la Disposición Transitoria única de la Ley 35/2011, de 4 de octubre, titularidad compartida de las explotaciones agrarias, hasta que se dicte la nueva disposición reglamentaria que regule el Registro de titularidad compartida. Cabe señalar que el campo de aplicación de esta nueva figura <titularidad compartida> es meramente administrativa en la medida que lo lleva a cabo es la creación de una figura adicional y preferente, dentro de las figuras ya existente a través de la Ley 19/1995, a favor de los cónyuges o personas ligadas con una relación de análoga efectividad a los efectos de extender a éstas los beneficios en la cotización a la Seguridad Social previstos en la disposición adicional primera de la Ley 18/2007, de 4 de julio. No obstante, lo que si hay que tener en

cuenta es la repercusión fiscal y social que la titularidad compartida puede tener en la medida que conforme ella la imputación de los rendimientos habría que imputarlos, en principio por igual, y por tanto de cara a determinar cualquier límite en función de la renta percibida, como sucede en el régimen de incompatibilidad de pensiones, lo más justo y equitativo sería no computar la totalidad de los rendimientos derivados de la explotación sino la parte que correspondiera imputar al pensionista.

2.2. Concepto

Por tanto, de acuerdo a lo analizado en la evolución histórica de la explotación y teniendo en cuenta los distintos ámbitos normativos, entenderemos por explotación agraria, el concepto recogido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, “al conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituya en sí misma una unidad técnico-económica”.

Únicamente matizar que, con respecto al concepto, la definición de explotación agraria recogida para el ámbito de la Seguridad Social,⁴⁰ si bien recoge el concepto de explotación agraria establecido en la Ley 19/1995, no lo hace de manera plena sino que suprime el requisito de que la organización de los bienes y derechos se realice con criterio empresarial. Así, a los efectos de la integración dentro del Régimen Especial de Autónomos de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia agrarios, por explotación agraria habría que entender “cualquier extensión de tierra en la cual su titular llevará a cabo una actividad agraria a través de la organización de los bienes y derechos que la integran siendo indiferente si realiza dicha actividad con criterio empresarial, es decir con ánimo de lucro”.

Como puede observarse la definición recogida en la Ley de Armonización no acude, como si hace la de la Seguridad Social, a la acepción de tierra o finca para definir a la explotación agraria. Sino que, cabe pensar, se sobreentiende incluido como un elemento más dentro del conjunto de bienes y derechos, con lo cual parece poner el acento definitorio de la

⁴⁰Ley 18/2007, de 4 julio, procede a la Integración de los Trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.

explotación agraria no en un bien concreto, la tierra, sino en la acción de organizar empresarialmente, como unidad técnico-económica, en el ejercicio de la actividad agraria, ya se dirija dicha actividad al mercado o no. Esta interpretación tiene mucho sentido si tenemos en cuenta conforme los antecedentes legislativos que se podía diferenciar entre explotaciones con tierra o sin tierra.

Con lo que podríamos afirmar que, en principio ya que lo trataremos más detalladamente en el epígrafe siguiente, finca rústica y explotación agraria son dos acepciones distintas en la medida que mientras en la primera lo que implica es una extensión de tierra, pudiendo ser explotación agrícola o no, en la explotación lo relevante a efectos de sus determinación será la acción de organizar con criterio empresarial en la realización de una actividad agraria.

2.2.1. Finca rústica, actividad agraria y explotación agraria

Del examen de nuestro ordenamiento podemos observar como en distintas normas, de diferentes ámbitos, se ha ido recogido esa diferenciación, refiriéndose según que en las fincas rústicas existiera o no una explotación agraria. Así, encontramos a la Ley de Bases de Régimen Local (Decreto de 24 de junio 1955)⁴¹, en relación al impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, derogado por el Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigente en Materia de Régimen Local, el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana⁴² (Real Decreto 1346/1976, de 9 abril) o en la propia Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias que, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴³, diferencia expresamente entre fincas rústicas o explotaciones agrarias.

⁴¹ Modificado por la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local relativas a ingresos y normas provisionales para su aplicación (Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre), derogado por el Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigente en Materia de Régimen Local

⁴² El art. 80.b del Real Decreto 1346/1976, al a hora determinar el que entender por suelo no urbanizable se aprecia como diferencia, dentro de estos, aquellos que son susceptibles de ser explotados sus recursos o no.

⁴³ Disposición adicional sexta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas A tratar

Estas normas han venido a recoger la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en sucesivas Sentencias, entre otras de 27 noviembre 1986, 2 de marzo, 20, 23, 30 noviembre 1987;⁴⁴ por la cual si bien, inicialmente, estimaban existente una explotación agraria cuando se acreditaba la existencia de unos rendimientos o ganancias derivados del cultivo (STS de 10 noviembre 1977 y 31 enero 1980), posteriormente fue derivando hacia posturas en donde reconocía que no sería válido confundir la explotación con el mero hecho de ser rústica una finca, ni con su simple cultivo, pues la explotación supone una noción de empresa como conjunción y ordenación, en unidad económica, de factores combinados de capital, producción, trabajo y riesgos, encaminados orgánica y técnicamente y de forma permanente a la obtención de unos rendimientos proporcionados al valor de la finca con independencia que los productos tuviera como fin el mercado. No obstante, partiendo del hecho de que la doctrina jurisprudencial se configura en el marco del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, conforme a la misma⁴⁵ y pese a reconocer que no sería válido confundir la explotación con el mero hecho de ser rústica una finca o con su simple cultivo señala⁴⁶, de cara al mencionado impuesto, que esos requisitos, no establecidos por Ley sino de creación jurisprudencial, no pueden ser aplicados genérica e indiscriminadamente a toda clase de explotación ya que de cara a la no sujeción del impuesto se entendería como explotación aquellas fincas que se halle adecuadamente cultivada, no siendo necesario beneficios constantes y reiterados que guardaran relación proporcional con el valor de la finca en todo momento.

Pese a ese cambio jurisprudencial, por el cual sería una explotación toda finca adecuadamente cultivada, ya vimos anteriormente como la Ley 19/1995, de 4 de abril, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, define⁴⁷, pone el acento en la organización

los beneficios fiscales en la transmisión hace expresamente diferenciación entre finca rústicas o explotaciones agrarias.

⁴⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de junio y 11 de julio 1988, 13 febrero, 17 de abril, 30 octubre, 28 noviembre 1989, 13 de febrero, 6 y 27 de marzo, 17 diciembre 1990, 4 febrero 1992, 28 de mayo, 18 de junio 1993, 15 enero y 16 abril 1994 y 7 julio 2000.

⁴⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de junio y 11 de julio 1988, 13 febrero, 17 de abril, 30 octubre, 28 noviembre 1989, 13 de febrero, 6 y 27 de marzo, 17 diciembre 1990, 4 febrero 1992, 28 de mayo, 18 de junio 1993, 15 enero y 16 abril 1994 y 7 julio 2000.

⁴⁵ Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de noviembre 1977, 31 de enero de 1980, 21 de marzo de 1980, 5 de mayo de 1980, 28 de febrero de 1981 y 15 de abril de 1987.

⁴⁶ Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de enero y 28 de abril de 1983, 15 de abril de 1987.

⁴⁷ Art.2.2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

empresarial, como una unidad técnico-económico, del conjunto de bienes y derechos⁴⁸ en la realización de la actividad agrícola . Por tanto, como ya anticipamos, para la legislación agraria lo que caracterizaría a una explotación agraria, y le diferenciaría de la finca rústica, es el actuar con criterio empresarial con lo que se separa del criterio establecido por el Alto Tribunal, a los efectos del Impuesto sobre Incremento del Valor, por el cual toda finca rústica que estuviera adecuadamente cultivada se consideraría una explotación agraria y por tanto una empresa agrícola.

En este mismo ámbito es necesario hacer mención a como la propia legislación agraria reconoce, explícitamente, la existencia de fincas las cuales, en función de su extensión, tipo de cultivo y ubicación geográfica, pueden ser productiva. Así recoge la figura de la “Unidad Mínima de Cultivos”⁴⁹, que, según la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias, sería la superficie suficiente que debe tener una finca rústica para que las labores fundamentales de su cultivo, utilizando los medios normales y técnicos de producción, pudieran llevarse a cabo con un rendimiento satisfactorio acorde a las características socioeconómicas de la agricultura en la comarca o zona. Con ello está reconociendo la existencia de fincas rústicas que en función de su dimensión, cultivo y ubicación geográfica podrán tener, o no, rendimientos satisfactorios. De manera que las fincas rústicas, como tal porción de tierra, con independencia de su dimensión podrán ser explotadas lo único que la ley determina es que una finca rústica en función de su dimensión, cultivo y ubicación geográfica si podrá producir rendimiento satisfactorio para su titular pero no que no pudiera ser explotada. Es decir, sobre cálculos actuariales y matemáticos que combina esos condicionantes de ubicación física de la finca, tipo de cultivo y dimensión de la finca, la ley estima si el redimiendo de la misma podrá ser satisfactorio. Como recoge Alejo Leal⁵⁰, en

⁴⁸ Art.2.3 de la Ley 19/1995, de 4 de Julio de MEA, enumera los elementos de la explotación, los bienes inmuebles de naturaleza rústica y cualesquiera otros que son objeto de aprovechamiento agrario permanente; la vivienda con dependencias agrarias; las construcciones e instalaciones agrarias, incluso de naturaleza industrial, y los ganados, máquinas y aperos, integrados en la explotación y afectos a la misma, cuyo aprovechamiento y utilización corresponden a su titular en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso por mera tolerancia de su dueño. Asimismo, constituyen elementos de la explotación todos los derechos y obligaciones que puedan corresponder a su titular y se hallen afectos a la explotación.

⁴⁹ Ver el art.23 de la Ley 19/95, determina que “A los efectos de esta Ley se entiende por unidad mínima de cultivo, la superficie suficiente que debe tener una finca rústica para que las labores fundamentales de su cultivo, utilizando los medios normales y técnicos de producción, pueda llevarse a cabo con un rendimiento satisfactorio, teniendo en cuenta las características socioeconómicas en la agricultura en la comarca o zona

⁵⁰ LEAL, ALEJO: “La Ley de Unidades Mínimas de Cultivo”. Registrador de la Propiedad y Presidente de Sección del Instituto de Estudios Agro-Sociales. En la conferencia pronunciada en el Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, el día 20 de abril de 1955, dentro del ciclo organizado por dicho organismo sobre “Las

relación a la ley de 15 de julio de 1954 sobre unidades Mínimas de Cultivo, “con la Ley no trata de prescribir la extensión mínima de las explotaciones ni la extensión de cada clase de cultivo dentro de cada explotación, y por ello podrán explotarse las fincas de la forma y en la superficie que su titular quiera”. Es decir, constituya una referencia, que de igual manera actualmente delimita o diferencia dentro de las explotaciones, fincas donde se lleva a cabo una actividad agrícola empresarial, entre grandes y pequeñas explotaciones⁵¹, en este caso no significa que prohíba que una finca rústica con dimensión inferior pueda ser explotada lo único es que se presuma, de antemano, que no producirá rendimientos satisfactorio, por tanto esta idea nos lleva a plantearnos a que si en estas fincas se llevan a cabo una actividad agraria no sería congruente pensar que esas fincas son explotaciones agrarias, empresas, teniendo en cuenta que el elemento que caracterizaría a las mismas, con carácter general, es la organización con criterio empresarial que es lo mismo que perseguir un ánimo de lucro.

También, en el marco fiscal, encontramos amparo para sostener la diferenciación ente finca rústica y explotación agraria. Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de diciembre de 1986, por la que se resuelve consulta vinculante sobre la aplicación del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, del Impuesto sobre Valor Añadido, a titulares de fincas rústicas que las cedan en virtud de contrato, al establecer quien podrán acogerse a dicho régimen hace mención a los titulares de fincas rústicas que lleven a cabo explotaciones empresariales agropecuarias. Con esta redacción la Dirección General de Tributos está reconociendo, implícitamente, de cara al impuesto sobre el valor añadido la diferenciación entre aquellos sujetos que pueden ser titulares de fincas rústicas en las cuales no se lleve a cabo una explotación empresarial y aquellos otros en que en que sí, desligando por tanto el concepto de finca rústica del de explotación agraria.

De cara al presente estudio, cabe entender, existen criterios suficientes para argumentar la diferenciación entre finca rústica y explotación agraria y que esa diferencia no

nuevas leyes agrarias.” Según señala, en relación al preámbulo de la ley, el motivo de la figura Unidad Mínima de Cultivo se encontraba en el problema que presentaba en aquel momento la fragmentación y dispersión de la propiedad rústica en muchas comarcas, lo que aconsejaba dictar medidas para evitar que continuara produciendo la atomización de la propiedad determinando que las parcelas de cultivos de extensión igual o inferior a la unidad mínima serán indivisibles.

⁵¹Así hablaremos de pequeña explotación agrícola cuando su dimensión no supere las 12 unidades de dimensión europea (UDEs) y la renta total producida por la misma sea igual o inferior al 75 por 100 de la renta de referencia y de gran explotación aquella que superara dichos límites. Las explotaciones se clasifican por intervalos de tamaño, expresadas en UDEs (UDEs: 1 UDE =1200 Euros) de Margen Bruto Estándar (MBS)

puede estar sólo en el hecho de que estén, o no, adecuadamente cultivada sino en la voluntad y criterio con que se lleva a cabo la explotación. De igual manera que el Tribunal Constitucional modula el derecho de propiedad, de cara a determinar la función social que cumple a la naturaleza del tipo de bien parecería lógico que de cara a delimitar lo que sería una finca rústica de una explotación agraria habría que tener en cuenta una serie de factores, que podrán condicionar el tratamiento de la misma desde perspectivas fiscales y de Seguridad Social, que llevarían a una malgama de supuesto que irían desde finca rústica no explotable, aquella finca cuya dimensión se encuentra por debajo de la unidad mínima de cultivo, aquellas otras que superando esa medida nos llevan hasta los grandes latifundios, o grandes explotaciones, cuya actividad empresarial no plantea ninguna duda. Esta fragmentación evitando concepto demasiado amplio de explotación, si bien es complicada, es verdad que en un sector tan primario como es la agricultura llevaría a evitar que cualquier porción de tierra, adecuadamente cultivada, tuviera la consideración de explotación y, en consecuencia, que el propietario que llevará a cabo labores agrícolas, sin ánimo de lucro, fuera considerado como empresario agrícola.

En evidente que la delimitación entre ambas figuras, finca rústica y explotación agraria, se encuentra en la realización de una actividad que no es otra, que la actividad agraria. En otro momento parecería evidente hoy en día no es así si atendemos a lo visto en epígrafes anteriores respecto a las obligaciones que pesan sobre derecho de propiedad de la tierra, rústica en particular, en que hoy en día podrá estar al cumplimiento de otras finalidades acorde a los tiempos como es utilización en tema de ocios rural, energía renovables, etc. Por ello, es interesante de cara a un mejor perfilado de las figuras analizada en este epígrafes analicemos que se entiende por actividad agraria.

Según la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias 19/1995, de 4 de julio⁵², se entenderá por actividad agraria “al conjunto de trabajos que se requieren para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales”. Es decir, acorde a esta definición la actividad agraria quedaría restringida a la actividad de producción de bienes agrícolas, ganaderos o forestales no abarcando, bajo este concepto, a otros procesos industriales en que pueden verse afectados los frutos o productos agrícolas, ganaderos o forestales hasta que llegan al consumidor final.

⁵² Artículo 2.1 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

No obstante, si bien la Ley inicialmente, en el artículo 2.1, recoge una definición estricta del concepto de actividad agraria tal como hemos visto a continuación, en el párrafo segundo⁵³, lleva a cabo, a los efectos de ella misma y del encuadramiento en el Sistema Especial del Régimen Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios incluido en el Régimen de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos del sistema de Seguridad Social; una extensión del concepto de actividad agrícola más allá de la mera producción abarcando como actividad agraria la venta directa por parte del agricultor de la producción propia sin transformación, dentro de los elementos que integran la explotación, en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes.

El concepto de actividad agraria recogido por la Ley, con carácter general, es restrictivo a las labores pura y exclusivas de producción no abarcando ni la transformación, distribución y comercialización. No obstante, como salvedad, vemos como posteriormente se hará extensible el concepto de actividad agraria a la comercialización siempre y cuando se tratará de venta directa de esos mismos productos sin transformación y se llevará a cabo dentro de los propios términos de la explotación así como en mercados municipales o en lugares que no fueran establecimientos comerciales permanentes⁵⁴. Pero esta ampliación no es general, se limita, por un lado, a los efectos exclusivo de los ámbitos señalados, y por otro, no a la comercialización en general sino, únicamente, de los productos o frutos no transformados realizada dentro de la propia explotación o en mercadillos, nunca en establecimiento comerciales permanentes con lo que trata dejar claro, o diferenciar, de lo que podría ser una actividad comercial.

⁵³ Párrafo 2º del apartado 1º fue redactado por el número 1º de la disposición final segunda de la Ley 35/2011, de 4 de octubre, sobre titularidad compartida de las explotaciones agrarias que determina que “Asimismo, a efectos de esta Ley y de las disposiciones correspondientes al encuadramiento en el sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos se considerará como actividad agraria la venta directa por parte del agricultor o agricultores de la producción propia sin transformación o la primera transformación de los mismos cuyo producto final esté incluido en el anexo I del art. 38 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, dentro de los elementos que integren la explotación en mercados municipales o en lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes, considerándose también actividad agraria toda aquella que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación.”

⁵⁴ A los efectos de conocer que se entiende por “establecimiento comerciales permanentes” debemos remitirnos al Real Decreto 1073/1980, de 23 de mayo, por el que se regula el ejercicio de la venta fuera de establecimiento comerciales permanentes, sin bien teniendo en cuenta que por Sentencia de 30 de noviembre de 1983, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo se declaró nulo de pleno derecho ese Real Decreto mandato que fue cumplido por la Orden de 10 de enero 1984.

Esto lleva a plantearnos si acorde a lo expuesto podríamos entender que toda venta, de productos propios sin transformar realizada en la propia explotación o en mercadillo, si constituye actividad agraria a las únicas finalidades de fomento de la actividad agraria realizada por las explotaciones con unos fines concretos (de garantizar viabilidad y de constituir la base permanente de la económica familiar de sus titulares, para ser destinatarios prioritarios de ayudas o apoyos públicos a la agricultura), y de la protección del trabajador desde la perspectiva de la Seguridad Social; podríamos encontrar aquí un argumento para entender que quizás, dentro de la actividad agraria, cabría delimitar lo que es propiamente la actividad agraria, concepto tradicional identificado con la producción en el cual no se aprecia un ánimo de lucro sino más bien de subsistencia de ahí las ayudas o apoyos por el sector público, de lo que sería una actividad agraria empresarial la cual, además de las funciones vistas con otros volúmenes y organización, puede integrar en ese concepto la transformación, comercialización de los frutos o productos por ella misma producido.

Partiendo de la premisa de que una explotación agrícola es algo más que una finca rústica la siguiente cuestión que cabe plantearse es cuáles son esos requisitos que posibilitan calificar a esta última como una explotación agraria. Es decir, que elementos o criterios permiten determinar que el titular de una finca rústica que lleva a cabo una actividad agrícola en la misma la realiza con criterio empresarial y no como simple rentista o con criterio subsistencia.

2.2.2. La explotación agraria como organización empresarial

Delimitado, según la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias 19/1995, de 4 de julio, qué el elemento diferenciador entre la finca rústica y la explotación agraria es la realización, con criterio empresarial, la actividad agraria y una vez vista que entendemos como tal corresponderá ahora ver cuáles son los criterios que nos permitirán determinar que un sujeto titular de una finca rústica que llevan a cabo una actividad agraria en ella lo hace conforme criterios empresariales.

Una primera consideración, de acuerdo con la definición de explotación agraria vista anteriormente, es que no será requisito determinante para establecer que la actividad agrícola

se lleva a cabo con criterio empresarial el que los bienes producidos se destinen al mercado. Esto que parece contradecir con uno de las peculiaridades tradicionalmente reconocida en una actividad comercial o empresarial es el destino final de la producción o servicio al mercado, no obstante, en el caso de los frutos o productos de la actividad agraria, tiene sentido ya que estamos hablando de fruto o productos de los denominados básicos o primarios, de manera que constituyen materias primas de otros muchos y se da, en la práctica, circunstancia de dedicar la totalidad o mayoría de las cosechas o producción de una explotación bien al consumo propio de la fabricación de otros productos, dentro de la propia explotación, o bien a la venta como materia primas de otras empresas.

Desechado el destinado final de los frutos o productos de la explotación al mercado cuáles serán, por tanto, esos otros criterios que permitirían establecer que la actividad agraria llevada a cabo por una explotación es mercantil o empresarial. Desde una perspectiva subjetiva, sería evidente que si la actividad agraria se lleva a cabo por quien ha sido, o es, empresario agrícola cabe presumir, salvo prueba en contrario, que la actividad agraria que lleva a cabo lo hace con criterio empresarial determinando, por tanto, que estamos ante una explotación agraria. En el otro lado de esta perspectiva tendríamos a quienes siendo titulares de finca rústicas no tienen, a priori, la consideración de empresario agrícola si bien llevan a cabo la actividad agraria conforme a criterios que permiten determinar, o inducir, que estamos ante una organización empresarial. Históricamente, señalar que la referencia a la persona que llevaba a cabo una actividad profesional o mercantil no se hacía a la figura del empresario, puesto que no existía, sino a la del comerciante por relación al elemento que delimitaba el ámbito mercantil, el acto de comercio. Empero, la expresión de comerciante, con el paso del tiempo fue siendo sustituida, circunstancia que se aprecia claramente en el propio Código de Comercio,⁵⁵ por la de empresario con independencia de que se refiera a persona física o jurídica.

Según establece el Código de Comercio⁵⁶, complementado por la doctrina del Alto Tribunal, “son comerciantes individuales o sociales quienes realizan de modo habitual o

⁵⁵ En la redacción dada a los artículos 16 a 49 por la Ley de 25-7-1989.

⁵⁶ Art. 1 del Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885) son comerciantes para los efectos de este Código: 1º Los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente, y 2º Las compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo a este Código.

profesionalmente⁵⁷ una actividad comercial, industrial o de servicios con ánimo de lucro y en nombre propio”. De forma que, el hecho objetivo de realizar una actividad comercial, industrial o de servicio será lo que determina, para el código de comercio, la condición de comerciante y hoy de empresario. Pero no será suficiente con la mera realización de un acto para atribuir tal condición sino que además es necesario que esa actividad se realice en nombre propio, excluyendo a quien actúe por cuenta ajena, con el ánimo de obtener lucro con dicha actividad y que se lleve a cabo de manera habitual. Aunque, en relación a la habitualidad, podemos ver casos, como en el del Impuesto sobre el Valor Añadido, en que dicho impuesto grava, entre otras, operaciones como entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresario o profesionales realizadas habitualmente pero también las realizadas ocasionalmente, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional⁵⁸.

Si bien el código de comercio recoge la habitualidad como requisito para determinar la condición de comerciante ha sido la doctrina jurisprudencial (SSTS Sala de lo Civil 12 de julio de 1940, 3 de junio de 1954, 17 de diciembre de 1987, 24 de diciembre de 1988, 29 de abril de 1989) la que ha venido exigiendo el resto de requisito al establecer que “la condición de comerciante o empresario requiere no sólo el dato real de actividad profesional, con habitualidad, constancia, reiteración de actos, exteriorización y ánimo de lucro, sino también un dato de significación jurídica, que consiste en el ejercicio del comercio en propio nombre, concepto que no es reconducible a la mera habitualidad, sino que exige hacer del comercio su profesión⁵⁹.

⁵⁷ Ver la Resolución General de Tributos (Consulta vinculante núm. 306/2006, de 21 de febrero), que señala que es irrelevante, a los efectos de este impuesto sigue señalando, que la actividad en cuestión se ejercite o no habitualmente y que con su ejercicio se persiga o no la obtención de un lucro económico.

⁵⁸ Es interesante ver, al margen de la Resolución de la DGT de la nota anterior, que la Ley del IVA grava las operaciones, incluidas en su hecho imponible, realizadas por empresarios o profesionales determinando que, a los efectos de dicha Ley, aparte de considerar empresarios o profesionales aquellos que realicen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, lo que denota habitualidad, también reputara como tal a quienes enumera en el art. 5. 1 de la Ley, con lo que parece extiende el concepto de empresario o profesional, a lo únicos efectos de ese impuesto, más allá de la concepción general, mercantil, de empresario.

⁵⁹ Circular 1/1995, de 6 de abril, Fiscalía General del Estado, Intervención del Ministerio Fiscal en materia Suspensión de Pagos no sería complicado determinar la condición de empresario de un sujeto y en este sentido la Fiscalía General del Estado, en relación a una intervención en materia de Suspensión de Pagos, recogió que la condición de empresario podría ser apreciada en función del contenido de la Memoria, la relación nominal de los acreedores y la procedencia de la deuda (naturaleza de las obligaciones pendientes de cumplimiento), libros de contabilidad.

Por todo ello, podemos decir que una finca rústica tendrá la consideración de explotación agraria cuando su titular, en la organización del conjunto de bienes y derecho que lo integran para la realización de la actividad agraria, actúe conforme criterios empresariales. Y, por tanto, se entenderá, que lleva cabo dichas actuaciones conforme criterios empresariales, con carácter general, cuando la actividad agraria, entendida en los términos señalado en epígrafe anterior, la realiza de forma habitual, en nombre propio y con ánimo de lucro. Será con respecto al titular con quien se deba determinar las características ya que, acorde a lo visto anteriormente respecto a la figura de agricultor, podremos encontrarnos con distintos supuestos derivados de la diferenciación y delimitación de las figuras de titular de la explotación y agricultor⁶⁰.

No obstante, cabe hacer una matización, de acuerdo con la Ley 19/1995, de 4 de julio, Modernización de Explotaciones, y es la delimitación, como ya vimos en epígrafes anteriores, entre el “titular de la explotación agraria” y el “agricultor” a los efectos de a quien exigir el requisito de habitualidad en la realización de una actividad agraria. Es decir, aun cuando hablemos de que será necesario para considerar una finca rústica como explotación agraria que su titular lleve a cabo de forma habitual, entre otros requisitos, la actividad agraria no viene referido a la realización directa de las labores de cultivo, sino que, como titular de una explotación y acorde a la delimitación señalada, esa habitualidad será referida, acorde al art. 2.1 párrafo segundo de la Ley, aquellas que implican la gestión, dirección y gerencia de la explotación.

Una vez delimitado es interesante que hagamos una especial mención, por la conclusión final a que llega desde la perspectiva de este impuesto, al marco impositivo municipal debemos hacer mención al Impuesto sobre Actividades Económicas,⁶¹ regulado por

⁶⁰ Es interesante ver Ley 83/1980, de 31 de diciembre, de Arrendamientos Rústicos, mención alguna, así como un concepto, relativo al profesional de la agricultura⁶⁰. Asimismo, en dicha Ley, un aspecto importante a mencionar es la diferenciación que hacía entre agricultor profesional y personal a pesar de que, a los efectos de esa Ley, considerara a los agricultores personales como profesionales. Conforme dicha Ley, Artículo 16. 1. se considerará cultivador personal a quien lleve la explotación por sí, o con la ayuda de familiares que con él conviven, sin utilizar asalariados más que circunstancialmente, por exigencias estacionales de la explotación agraria. No se perderá la condición de cultivador personal, aunque se utilicen uno o dos asalariados, en caso de enfermedad sobrevenida o de otra justa causa que impida continuar el cultivo personal.

⁶¹ El Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, encontramos el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyo art. 78.1 lo define que : “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”

el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, sustitutorio de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Actividades Profesionales y de Artistas, así como de los Impuestos Municipales sobre la Radicación, la Publicidad y Gastos Suntuarios; en el cual se determina, explícitamente entre otras, a la actividades agrícolas ganaderas, forestales y pesqueras, como actividades empresariales⁶². No obstante, en lo que entra dentro de la diferenciación entre sujeción a un impuesto y la exención al mismo, señalar que pese a considerar la actividad agrícola como una actividad empresarial el referido impuesto, al amparo de la Sección 1ª del Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE),⁶³ no gravaba la actividad agraria realizada por el titular de la explotación sino los “servicios agrícola y ganaderos” que son aquellos que son realizados por terceros por cuenta de aquellos. Esta circunstancia llevo a que cambiara, con la Ley 6/1991, de 1 de marzo, la consideración de la actividad agrícola como actividad empresarial de manera que, de cara al impuesto, quedo excluida⁶⁴ definitivamente del hecho imponible del impuesto.

⁶² A los efectos de determinar si una actividad puede ser considerada como económica y su ejercicio constituye hecho imponible del Impuesto de Actividades Económicas requerirá, de acuerdo con la Resolución General de Tributos (Consulta vinculante núm. 306/2006, de 21 de febrero), que: la actividad suponga la ordenación de medios de producción y recursos humanos con un fin determinado; que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios; y que la referida ordenación se haga por cuenta propia. Es irrelevante, a los efectos de este impuesto sigue señalando, que la actividad en cuestión se ejercite o no habitualmente y que con su ejercicio se persiga o no la obtención de un lucro económico.

⁶³ El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas recoge dentro de la Sección 1ª del Anexo I (Tarifas) en el GRUPO 911 a los Servicios agrícolas y ganaderos. Este grupo comprende la prestación de servicios a la agricultura y ganadería, con o sin maquinaria, por personas o Entidades distintas de los titulares de las explotaciones, por cuenta de éstos, y que normalmente se realizan en la misma explotación, tales como servicios de producción de cultivos y ganado como preparación de la tierra, poda, riego, aplicación de productos sanitarios, inseminación, etc.; servicios de recolección y preparación de cosechas; servicios de plantación y mantenimiento de jardines y parques y otros servicios agrícolas y ganaderos. Este grupo no comprende la integración de ganado.

Asimismo establece en su Regla 2ª. “Ejercicio de las actividades gravadas” que por El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.

⁶⁴ Artículo 1 de la Ley 6/1991, por el cual se modificó el apartado 2 del artículo 79 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, estableciendo que “Se consideran, a los efectos de este impuesto, actividades empresariales las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. No tienen, por consiguiente, tal consideración las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, no constituyendo hecho imponible por el impuesto ninguna de ellas.”

Por último, por la relación con el titular de la explotación que fuera persona física, hacer referencia tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, como del Impuesto sobre Valor Añadido, artículo 5.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, las actividades agrícolas, forestales y ganaderas tendrán la consideración de una actividad económica y por tanto los rendimientos derivados de las mismas serán imputados como tal.

Desde la perspectiva del derecho comunitario, en la lógica de un mercado único sin fronteras interiores, señalar que las empresas, desde 1996⁶⁵, han sido tratadas con arreglo a una base de normas comunes. Entre sus preceptos se recogía una definición de empresa que actualmente, acorde a la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la encontramos en la Recomendación 2003/361/CE, de 6 de mayo, definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas. Según reconoce, procede considerar empresa a toda entidad, independientemente de su forma jurídica, que ejerce una actividad económica, señalando que se consideraran empresas las entidades que ejerzan una actividad artesanal u otras actividades a título individual o familiar, así como las sociedades de personas y las asociaciones que ejerzan una actividad económica de forma regular.

Por tanto, concluyendo analizado la legislación nacional y comunitaria, es que la actividad agrícola a diferencia de sus orígenes tiene hoy la consideración de una actividad económica o empresarial y por ello la explotación agraria, conforme a su definición, tendrá la consideración de una empresa agrícola y el titular de la misma, fuera persona físicas o jurídica, la condición de empresario. Lo único que se plantearía, a diferencia de otros sectores, comerciales e industriales, es tiene siempre la actividad agraria, por su propia naturaleza de ser un sector primario de origen rentista, una naturaleza económico o empresarial o, por el contrario, únicamente podríamos decir eso en la medida que en la realización de dicha actividad concurren los requisitos señalados de habitualidad, ánimo de lucro.

⁶⁵ Recomendación 96/280/CE de la Comisión, de 3 de abril de 1996, sobre definición de las pequeñas y medianas empresas.

2.2.3 Elementos integrantes de la explotación agraria

Si bien la explotación agraria, como hemos venido analizando, lo que la caracteriza y configura principalmente es la realización de determinadas actuaciones, la organización con criterios empresariales, con el propósito de llevar a cabo una actividad agraria no podemos dejar de lado, por la importancia que tiene, el conjunto de bienes y derechos que organizados por el titular de la explotación, como una unidad técnico-económica, determinan verdaderamente la existencia de una explotación agraria.

La Ley 19/1995, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, en su art. 2.3, enumera, con carácter enunciativo, no limitativo, cuáles pueden ser los bienes y derechos que integran la explotación diferenciándolo según su naturaleza inmobiliaria o mobiliaria. Conforme este criterio determina que son elementos de la explotación los bienes inmuebles de naturaleza rústica y cualesquiera otros que sean objeto de aprovechamiento agrario permanente; la vivienda con dependencias agrarias; las construcciones e instalaciones agrarias, incluso de naturaleza industrial, y los ganados, máquinas y aperos, integrados en la explotación y afectos a la misma, cuyo aprovechamiento y utilización correspondan a su titular en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso por mera tolerancia de su dueño. De manera que, conforme esa enumeración, cualquier bien, mueble o inmueble, o derecho podrán integrar una explotación agraria. No obstante, lo fundamental a la hora de considerar que un bien o derecho forma parte de una explotación no será suficiente con que se encuentre dentro de la explotación sino que deberá estar afecto a la actividad como una unidad.

Pero no solo integraran una explotación agraria los bienes y derechos afectos sino que también formara parte de la misma las obligaciones que pudieran corresponder al titular y que fueran resultado, o se hallaran afectos a la explotación. La ley no enumera que obligaciones, al igual que con los derechos, podrán formar parte de la explotación con lo que cabe pensar deja abierta la puerta a todos, si bien, su inclusión o no dependerá de que se hallaran afectos a la explotación. Es esa vinculación, independiente del régimen por el cual ostente dichos bienes y derechos (propiedad, arrendatario, usufructuario o incluso mera tolerancia de su titular), la que permitirá determinar su integración o no.

A este punto de la exposición pensamos quedará claro dos ideas fundamentales, por un lado que las figuras de la finca rústica y explotación agraria, si bien íntimamente vinculadas, son diferenciables. Y por otra, que la finca rústica es un elemento fundamental en la explotación pero no imprescindible ya que podremos encontrarnos con casos de explotaciones sin tierra. Los argumentos que soportan esta conclusión podemos encontrarlos tanto en lo visto anteriormente a la hora de definir la explotación y los elementos que la integran como en la propia ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias la cual, en alguno de sus preceptos⁶⁶, expresamente, deja clara la diferenciación entre ambas figuras.

De igual manera que la explotación agrícola es algo más que la finca, o fincas, en la cual se integra cabe señalar, y es importante por la repercusión que pueda tener de cara a establecer los rendimientos imputables a su titular, que puede darse el caso, en las explotaciones agrícolas con tierra, que la superficie total de la explotación no abarque la totalidad de la tierra que comprenda la finca registrar. Por tal motivo, debemos diferenciar, a la hora de delimitar territorialmente una explotación, los conceptos de “superficie total”⁶⁷ o “superficie agrícola útil de la explotación (SAU)”⁶⁸ que comprende tanto cultivo+ barbecho + prados + pastos en hectáreas. La delimitación de una explotación agraria, con independencia que se integre por una o varias parcelas o coto redondo, vendrá dada por toda la extensión de tierra que se encuentre bajo una sola linde. Siendo la linde la que delimitará la superficie total de la explotación agrícola, diferenciando la unidad técnico-económica del resto de superficie que no la integra, constituyendo como elemento de la linde los terrenos, edificios o aguas que no pertenezcan a la explotación.

⁶⁶ El artículo 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, diferencia entre la transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas.

⁶⁷ La superficie total de una explotación agrícola estará constituida por la superficie de todas las parcelas que integran la misma y que abarca a la denomina “otras tierras” y la superficie agrícola útil de la explotación. Las “otras tierras”⁶⁷ aglutinarán aquellas que, formando parte de la explotación, no constituyen una superficie agrícola utilizada y cumplen una misión de protección principalmente, como son los eriales, espartizales, matorrales, especies arbóreas y las superficies cubiertas de árboles o arbustos forestales.

⁶⁸ La superficie agrícola útil será aquella que, como propietario, usufructuario o enfiteuta, es explotada en condiciones similares. Esta abarcara no solo la superficie que sea propiedad del titular de la explotación sino también las que hubiese arrendado o explote con arreglo a cualquier otra forma de tenencia. De igual manera deben quedar excluidas de la misma aquellas que, aun siendo propiedad del titular, hubiesen sido cedidos a terceras personas.

2.3. Tipología de la explotación agraria

Pese a la configuración de las explotaciones agrarias como, de una manera abreviada, una unidad técnico-económico y de que podría parecer que la explotación agraria es única podemos diferenciar, acorde a la Ley de modernización, con independencia de su carácter familiar o asociativo, tipologías de explotaciones agrarias. Ya con la Ley 15 de julio 1952, sobre Explotaciones Agrarias Ejemplares, podemos ver cómo, frente al modelo común de explotación agraria, se diferenció lo que se denominó la “Explotación agraria ejemplar” cuya única diferenciación, para calificarlas como tal, es que constituyera un modelo de organización económica y técnica que proporcione, a cuantos contribuyeran con su trabajo, condiciones estables de vida dentro de las actuales exigencias sociales.

Posteriormente, con carácter previo a la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias 19/1995, de 4 de julio, encontramos antecedentes de tipología de explotación en el Decreto 118/1973, de 12 de enero, por el que se aprueba el Texto de la Ley de Reforma y Desarrollo Agrario, que recoge⁶⁹, actualmente en la medida que sigue vigente, una clasificación de tipos de explotación, en función de la aplicación que se le diera a la tierra dentro de los procesos de reforma y desarrollo agrario llevados a cabo por el IRYDA, en la cual se distinguen tres modelos de explotación agraria:

- Explotaciones familiares y patrimonios familiares.
- Explotaciones comunitarias.
- Huertos familiares.

Lo primero que debemos destacar de esta clasificación es que mientras en las “Explotaciones o Patrimonios Familiares” partían de explotaciones previamente existentes, puesto que podían tanto constituirse como ser completadas con las previamente existentes, las “Explotaciones Comunitarias” y los “Huertos Familiares” únicamente se recogía su constitución o establecimiento de los mismos.

⁶⁹ Artículo 21 del Decreto 118/1973, de 12 de enero, aprueba el Texto de la Ley para la Reforma y Desarrollo Agrario.

Los Patrimonios Familiares debían ser constituidos o completados a instancia del titular al producirse la adjudicación de los lotes con carácter definitivo. La constitución se producía cuando tanto las tierras como los bienes necesarios para la constitución de la Explotación o Patrimonio Familiar fueran adjudicados por el Instituto. En cambio, serían completados cuando la adjudicación se limitara a las tierras o bienes necesarios para completar, con las tierras y bienes de la originaria propiedad del beneficiario, una Explotación Familiar o un Patrimonio Familiar. En ambos supuestos se pretendía alcanzar una magnitud y características tales que permitieran, teniendo en cuenta los diversos cultivos y rendimientos, un nivel de vida decoroso y digno a una familia laboral tipo, que contara con dos unidades de trabajo y que cultivase directa y personalmente la tierra.

En el caso de las “Explotaciones Familiares” la adjudicación de esos bienes se realizaría en concepto de “concesión administrativa” conllevando una serie de obligaciones entre las que destacamos, de cara al titular de esa explotación -concesionario-, la de “ser el empresario de la explotación” o la de “cultivarla personalmente”. Tal condición, la de ser las Explotaciones Familiares una concesión administrativa, no implica, desde el punto de vista de la titularidad, que la misma sea indefinida en el tiempo sino que una vez cumplido una serie de requisitos, entre los que se encuentra el transcurso de un plazo de ocho años⁷⁰ desde la instalación del concesionario en la explotación, el Instituto otorgaría, mediante escritura pública, a favor de cada concesionario la propiedad de los inmuebles objeto de concesión. Simplemente destacar que, dada su transcendencia de cara a la titularidad de estas explotaciones, que por la muerte del propietario no podrá ser objeto de división ajustándose la transmisión mortis causa de la misma a lo dispuesto en el Código Civil o en las disposiciones de igual carácter en las Comunidades Autónomas.

En el caso de los “Patrimonios Familiares” la característica que les diferenciaba con las Explotaciones Familiares, como ya señalamos, es que la adjudicación de los lotes por el Instituto se realizaba con carácter definitivo y que los titulares, cumplidos los requisitos exigidos por la Ley, solicitarán la constitución del Patrimonio Familiar. Es interesante

⁷⁰ Artículo 34.1c) del Decreto 118/1973, de 12 de enero por el que se aprueba el Texto de la Reforma y Desarrollo Agrario, señala que no obstante, ese plazo de ocho años, a solicitud del concesionario y previa propuesta del Instituto el Ministerio de Agricultura podría ampliar o reducir este plazo, sin que en ningún caso pueda ser inferior a cuatro años. En el caso de ampliación, por prórroga, la misma no podría exceder de veinte años, a cuyo término, si existieren causas que lo justifiquen podrían ser renovada la concesión a favor del mismo concesionario o de su causahabiente en las condiciones establecida en la Ley.

destacar que esta Ley, a diferencia de las Explotaciones Familiares, definía que es el Patrimonio Familiar y además como novedad importante detallaba que elementos integrarían la unidad bajo la que se concibe el patrimonio familiar. Así señalaba que constituía Patrimonio Familiar una “unidad económica integrada por las tierras a él adscritas, la casa de labor, elementos de trabajo, ganado, instalaciones y, en general, los bienes y derechos inherentes a la explotación”.

Esta figura, Patrimonio Familiar, quedó extinguida posteriormente al suprimirse las disposiciones que lo regulaban, artículo 36 a 42 del Decreto 118/1973, de 12 de enero, por la Disposición derogatoria de la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, aprueba el Estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes. Con esta ley se buscó proteger a las explotaciones familiares agrarias a la vez que facilitar la incorporación de los agricultores jóvenes a las actividades agrarias. A diferencia de la Ley anterior en ésta si se definía que debía entenderse por una explotación familiar y lo hacía de una manera más detallada que para los patrimonios familiares. Así, la definición que daba de lo que debía entenderse por explotación familiar agraria, participaba con carácter general de los elementos generales que definen una explotación agraria pero con la particularidad de que estas le diferencia el hecho de constituir “el medio de vida principal de la familia y que les proporcione la capacidad suficiente para tener un nivel socioeconómico análogo al de otros sectores”.

De manera que a las explotaciones familiares agrarias lo que las caracterizaría es el hecho de constituir el medio de vida principal de la familia pero no a cualquier nivel sino que la ley exige que lo fuera en nivel suficiente para proporcionarle un nivel socioeconómico análogo al de otros sectores. Pero para atribuir tal condición no era suficiente con ese requisito sino que además era necesario el cumplimiento de otros dos relacionados con la titularidad de la explotación. Por un lado, era necesario que desarrollara la actividad agraria como principal, de manera que asumiera directamente el riesgo inherente a la misma. Y por otro que los trabajos de explotación fueran realizados personalmente por el titular y su familia e incluso por mano asalariada fija, siempre y cuando que la aportación de estos últimos no superara, en cómputo anual, a la familiar en jornadas efectiva.

En cuanto a la titularidad de este tipo de explotación señalar que la misma podía recaer en uno de sus miembros si bien también, en caso de matrimonio, podría recaer en ambos cónyuges bastando con que uno de ellos cumpliera los requisitos señalados anteriormente.

Las “Explotaciones Comunitarias” señalar que las mismas únicamente podría ser constituidas por el Instituto no existiendo la posibilidad, como en las explotaciones familiares de ser complementadas. Como su denominación indica se constituyen con una finalidad claramente social de ahí que la adjudicación de las mismas solo pudiera hacerse a favor de Cooperativas, Grupos Sindicales de Colonización u otras Agrupaciones de agricultores que hubieran de explotarlas en común, siempre que estas estuvieran constituidas en el seno de la Organización Sindical. Pero no todas las Entidades asociativas podrían ser adjudicatarias de una explotación comunitaria ya que se establecían restricciones a la hora de su constitución con el objeto de favorecer en particular el desarrollo de determinado sector de agricultores. Así, esas Entidades asociativas, debían estar formadas por agricultores que cultivaran personalmente unidades inferiores a la Explotación familiar o por trabajadores agrarios y dentro de estos se daría prioridad a las constituidas por jóvenes con formación profesional.

Pero aun cuando cumpliera esos requisitos no sería suficiente para constituir una explotación comunitaria puesto que además sería necesario que se cumpliera por un lado un requisito de viabilidad, respecto a la explotación, y por otro de limitación de ingresos aplicable a los asociados con el objetivo de favorecer a quienes tienen menos ingresos. Así, las explotaciones comunitarias deberían tener una estructura social adecuada y la magnitud suficiente que posibilitará, o previniera, que fueran económicamente viable. De manera que solo podrían constituirse aquellas explotaciones comunitarias que se presumiera, acorde a su estructura y cultivos, serán económicamente viables.

Pero a la vez que la viabilidad económica era un requisito para autorizar la constitución de una Explotación Comunitaria también condicionaba el perfil del sujeto que integraría la Entidad asociativa. Esta limitación, sólo de cara a la constitución de la explotación comunitaria, suponía que determinados sujetos no pudieran integrar la Entidad en la medida que los ingresos previsibles de la explotación, en este caso para cada uno de sus miembros, sumados a los que percibiera por su propia Explotación rebasaran los que proporcionarían, para la misma zona, una explotación familiar.

En cuanto a su régimen jurídico destacar que quedaban sometidos al mismo régimen que las Explotaciones Familiares respecto de sus titulares y con la obligación de la Entidad concesionaria a que el cultivo se hiciera personalmente por sus miembros o socios⁷¹

Por último podíamos encontrarnos aquellas tierras sobre las que se podían establecer “huertos familiares”⁷² a favor de trabajadores, preferentemente para aquellos empleados en explotaciones agrarias. En estos casos es importante destacar que la propiedad de estas tierras eran transferidas a las Hermandades Sindicales de Labradores y Ganaderos o, en su defecto, a las Entidades municipales en cuyo término o demarcación estuvieran aquellas. Sin perjuicio de que la titularidad fuera atribuida a estas Hermandades el disfrute de estos huertos podría ser tanto individual como de Grupos Sindicales de Colonización o Cooperativas constituidas con ese fin.

Los Huertos familiares, que ya venían recogidos en el ámbito comunitario, Decisión 1985/3377/CEE, de 7 de junio, vienen caracterizados porque la producción de los mismos no están destinadas, normalmente, a la venta si bien podía darse casos, en función de las regiones, que fuera frecuente la presencia de huertos que contribuyeran de forma no despreciable a la producción bruta de la explotación.

Con la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias 19/1995, de 4 de julio si bien se mantiene el modelo de explotación familiar o asociativa, la referencia sobre la que centra su actuación la Ley es sobre el concepto de “explotación prioritaria”. En cuanto a este tipo de explotación señalar que no es una modalidad distinta de la familiar o la asociativa sino más bien una subcalificación de estas dos que viene determinada por el cumplimiento determinados requisitos subjetivos, ligados con la titularidad, como objetivos, recogidos en la Ley⁷³, que originan que se le atribuya dicha consideración en orden a la obtención preferente de beneficios, ayudas y cualquiera otras medidas de fomento que prevea la Ley⁷⁴.

Como hemos podido observar la generalidad de las clasificaciones de explotaciones agrarias recogida en las distintas normas analizadas restringen la tipología de explotación a una perspectiva subjetiva de forma que diferencian, conforme este criterio, entre

⁷¹ Artículo 26 del Decreto 118/1973, de 12 de enero.

⁷² Artículos 21.1c) y 24 del Decreto 118/1973, de 12 de enero.

⁷³ Artículos 4 a 6 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

⁷⁴ Artículo 3 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias

explotaciones familiares, asociativas y huertos familiares. Fuera de esa clasificación no se han recogido, desde otras perspectivas, otros tipos de explotaciones agrarias. No obstante, a la luz de la definición del “pequeño agricultor” recogida en la Ley 19/1995, podemos recoger otra tipología de explotación, en función del tamaño, que diferencie entre pequeña y gran explotación. Así, acorde a lo dispuesto en el artículo 2.8 de la Ley, serán pequeñas explotaciones aquellas que no superen las 12 unidades de dimensión europea (UDEs). Las unidades de dimensión europea (UDEs), de acuerdo con la Decisión 1985/377/CEE, de 7 de junio⁷⁵, es una unidad de medida que expresa la dimensión económica de una explotación agrícola, dimensión que es definida en función del margen bruto estándar total de la explotación. Así, UDEs; (1 UDE = 1200 Euros) de Margen Bruto Estándars.

De acuerdo el informe publicado por la Sub. Gral. de Estadísticas Agroalimentarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, relativo a la Red Contable Agraria Nacional, los tamaños más representativos en España de explotación son: Pequeño: 8-16 UDEs (9.600 -19.200 €) de MBS; Mediano: 16-40 UDEs (19.200-48.000 €) de MBS; y Grande: 40-100 UDEs (48.000-120.000€) de MBS. (Ver en los Anexos la encuesta sobre la Estructura de la explotaciones agrícolas en España 2013 publicado por el INE).

En el ámbito Comunitario desde 1965⁷⁶ se creó una red de información contable agrícola sobre las rentas y la economía de las explotaciones agrícolas en la Comunidad Económica Europea con el objetivo de disponer de información objetiva y funcional, sobre la renta de las diferentes categorías de explotaciones agrícolas y sobre el funcionamiento económico de determinadas explotaciones pertenecientes a las categorías que requieran una atención especial en el ámbito comunitario.

Con el objetivo de homogeneizar la información con la que se trabaja se estableció, entre otras medidas, una tipología comunitaria de las explotaciones agrícolas. Así la Decisión 1978/463/CEE de la Comisión, de 7 de abril de 1978⁷⁷, recogió una clasificación adecuada y

⁷⁵ En relación a la Decisión 78/463/CEE de la Comisión de 7 de abril de 1978, por la que se establece una tipología comunitaria de las explotaciones agrarias, modificada por la Decisión 84/542/CEE.

⁷⁶ Reglamento nº 79/65/CEE del Consejo, de 15 de junio 1965, por el que se crea una red de información contable agrícola sobre rentas y la economía de las explotaciones agrícolas en la Comunidad Económica Europea, fue modificado en sucesivas ocasiones, incluso de manera sustancial, hasta su derogación por Reglamento (CE) 1217/2009, de 30 de noviembre.

⁷⁷ Decisión (CE) 1242/2008, de 8 de diciembre, por la que se establece una tipología comunitaria de las explotaciones agrícolas, modificado Reglamento (CE) 867/2009, de 21 de septiembre.

homogénea de las explotaciones agrícolas en función de sus dimensiones económicas y el tipo de su orientación técnico económica. Esta clasificación fue evolucionando a medida que lo hacía la realidad que trata de reflejar, la dimensión y la orientación técnico-económica de las explotaciones agrarias. Consecuencia de esta evolución el Reglamento (CE) 1242/2008, de 8 de diciembre por el que se establece una tipología comunitaria de explotaciones agrícolas, el cual derogó la Decisión 85/377/CEE, vino a recoger, dada la importancia que desempeñan en los ingresos de los agricultores las actividades lucrativas directamente relacionadas con la explotación pero distinta de las actividades agrícolas de la explotación, una variable clasificatoria que refleje la importancia de las otras actividades lucrativas (OAL) directamente relacionadas con la explotación.

Conforme la normativa comunitaria diferenciaremos la siguiente “tipología de las explotaciones agrícolas”: según la “orientación técnico-económica” (diferenciaría explotaciones generales, principales y particulares); por su “dimensión económica de la explotación” (se calcula como la producción estándar total de la explotación expresada en EUR y conforme a esa producción se clasifican de acuerdo a los límites recogidos en el reglamento van desde menos de 2000 a más de 3 millones euros.), y por último “función de la importancia de las OAL⁷⁸ directamente relacionadas con la Explotación (establece límite en porcentajes que determinan tres clases de explotaciones que van desde 0 % al 10%, el segundo más del 0% al 50% y el último, más de 50 % a menos 100%).

2.4. Régimen de tenencia de la finca y vinculación del titular con la actividad agraria

En función de lo que hemos visto hasta ahora, dada las diferentes combinaciones que se pueden producir por la diversidad de sujetos que intervienen en relación a la titularidad de la explotación y a la actividad agraria, vamos analizar los diferentes tipos de tenencia, es decir de título jurídico por el cual se posee la explotación agraria, así como la vinculación que el titular de la explotación puede tener en relación a la actividad agraria que se realiza en la explotación de la cual es titular.

⁷⁸ Conforme el Reglamento (CE) nº 1242/2008, de la Comisión, de 8 de diciembre, por el que se establece una tipología comunitaria de las explotaciones agrarias, Otras Actividades Lucrativas (OAL), directamente relacionada con la explotación.

2.4.1. Posición del titular de la explotación en relación a la tenencia sobre la finca rústica

A este punto de la exposición de las pocas cosas que deberán quedar claro es que, pese a su con carácter general indisoluble unidad, debemos diferenciar finca rústica y explotación agraria, y por lo tanto, a priori, podrá haber una doble titularidad la del titular o propietario de la finca, bien físico, y la de la explotación agraria, como hemos señalado a lo largo exposición será la de una unidad técnico-económica.

En cuanto a la titularidad de la finca simplemente decir que la vinculación que tiene el titular con respecto a ella es la propia que tiene cualquier titular de un derecho de propiedad con respecto al bien que posee y que hemos analizado detenidamente en el epígrafe primero de este capítulo tanto desde la perspectiva de la Constitucional como del Código civil (aprobado por RD de 24 de julio de 1889).

Otra cosa distinta es la titularidad de la explotación agraria, que como hemos dicho no necesariamente tiene que estar vinculado al derecho de propiedad del titular de la finca sobre la cual se asienta. Como tantas veces hemos hecho mención a lo largo de la presente exposición el titular de la explotación agraria es, acorde a la Ley 19/1995, aquel sujeto, persona física o jurídica, el cual lleva a cabo la organización del conjunto de bienes que la integran. Lo primero que podemos apreciar que no se especifica el régimen por el cual ostenta dicha titularidad. No obstante, la propia Ley, posteriormente a la hora de definir los elementos que integra la explotación agraria si determina el régimen jurídico en virtud del cual se puede ostentar la titularidad de los mismos, es decir no sólo de la finca a la cual considera un bien más, sino también del resto de bienes y derechos que podrán integrar una explotación agraria. Así, cualquiera que fuera la naturaleza de los bienes y siempre que estuvieran afectados al aprovechamiento y utilización, la titularidad de los mismos podrá ser bien en régimen de propiedad, arrendamiento, derechos de uso y disfrute e incluso de mera tolerancia de su dueño.

Estas figuras, por el mero hecho de tratarse de una explotación agraria, no participan de ninguna especialidad ya que en definitiva la explotación no deja de ser sino un “ente virtual”, o unidad técnico-económica, que aglutina a una variedad de elementos de muy variada naturaleza, desde bienes inmuebles a muebles pasando por derecho de distintos tipos, con lo

que el título por el cual posea a cada uno de ellos será cualquier de los admitidos en el ordenamiento jurídico que, como hemos señalado, van desde disponer de ellos como propietario (art. 348 y ss del C.c.), como arrendador o cualquier otro derecho de uso y disfrute e incluso, como recoge la Ley, la mera tolerancia del dueño bien con respecto a la posesión del mismo por parte del titular de la explotación agraria.

De todos ellos hace una breve mención por un lado al contrato de arrendamiento, no tanto por lo que implica, es aquel, conforme art. 1543 del C.c., por el cual una de las partes, arrendador, se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto”, sino por la especialidad de si el arrendamiento tuviera como objeto la finca rústicas habrá de estar a lo dispuesto, especialmente, en la Ley 49/2003, de 26 de noviembre de arrendamientos rústicos, modificado en marzo de 2015, que determina por el arrendamientos rústicos aquellos contratos mediante los cuales se ceden temporalmente una o varias fincas, o parte de ellas, para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio o renta.

Por otro, a lo que supone una especialidad en el ámbito agrario, el contrato de “aparcería”. A través de este contrato una persona cede a otra el disfrute de ciertos bienes recibiendo a cambio una parte alícuota de sus frutos, productos o rendimientos y tiene su amparo en el art. 1759 del C.c. así como en el Capítulo IX de la Ley 49/2003. Según el art. 28 de la Ley “por el contrato de aparcería, el titular de una finca o de una explotación cede temporalmente su uso y disfrute o el de alguno de sus aprovechamientos, así como el de los elementos de la explotación, ganado, maquinaria o capital circulante, conviniendo con el cesionario aparcero en repartirse los productos por partes alícuotas en proporción a sus respectivas aportaciones “La ley para dejar claro que la relación que une al aparcero con el titular de la explotación o finca no es una relación laboral, por cuenta ajena, determina, para evitar fraude de ley, que se presumirá, salvo pacto en contrario, que el contrato de aparcería no comprende relación laboral alguna entre cedente y cesionario ; de pactarse expresamente esa relación, se aplicará, además, la legislación correspondiente. Asimismo, con la idea completar regulación, evitando la simulación de figuras jurídicas distintas a la que en realidad existe, y proteger a la parte más débil de esta relación contractual, la ley reconoce un contrato de aparcería con relación laboral, con lo que habrá de cumplir lo dispuesto en la legislación laboral y de Seguridad Social, en aquellos casos en que el aparcero aporte únicamente su

trabajo personal y, en su caso, una parte del capital de explotación y del capital circulante que no superará el 10 por ciento del valor total. establece una presunción Cuando sucediera esto, aparte de cómo hemos señalado garantizar el cumplimiento de la normativa propia, deberá garantizarle al aparcero, como a cualquier otro trabajador por cuenta ajena, el salario mínimo que corresponda al tiempo de la actividad que dedique al cultivo de las fincas objetos de contrato.

Recoge la Ley una figura especial y es la aparcería asociativa, que es aquella en que dos o más personas aportan o ponen en común el uso y disfrute de fincas, capital, trabajo y otros elementos de producción, con la finalidad de constituir o agrandar una explotación agrícola, ganadera o forestal, acordando repartirse el beneficio que obtengan proporcionalmente a sus aportaciones.

El régimen jurídico del contenido de este tipo de contrato será el pactado por las partes las normas forales o de derecho especial y costumbre, y en defecto de todas esas será de aplicación las disposiciones del Cap.. IX de la Ley de arrendamiento y supletoriamente las normas del arrendamiento rústicos recogidas en los capítulos II, III y VIII siempre que no resultaran contrarias a la naturaleza esencial de este contrato.

En cuanto a la repercusión tributaria de este tipo de contrato es interesante ver como para una misma figura puede ser tratada, según la figura impositiva de distinta manera. Así, desde la perspectiva del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales el único sujeto pasivo sería el aparcero el cual, por equiparación hace la norma de este impuesto con el contrato de arrendamiento, quedaría sujeto al mismo, En cambio en el Impuesto sobre Actividades Económicas, no contempla entre los hecho imponible el contrato de aparcería por ello no está sujeto además de no parece que por analogía, según señala el profesor Natera Hidalgo, R.⁷⁹, se deba equiparar al arrendamiento.

Otras particularidades en el ámbito fiscal, en relación a este tipo de contrato, lo encontramos en el Impuesto sobre el Valor Añadido donde al margen de la sujeción del propietario, que le será de aplicación el régimen simplificado, destacamos la sujeción del aparcero, al ser considerado como titular de la explotación agrícola, al impuesto por

⁷⁹ NATERA HIDALGO, R.: *Fiscalidad de los contratos civiles y mercantiles. Fundamentos y formularios*, Ed. Wolters Kluwer, Madrid, 2014, págs. 486-490.

cualquiera de los siguiente regímenes: general, simplificado o especial de la agricultura, ganadería y pesca⁸⁰. Unas de las particularidades de estar sometido al régimen especial es que no estarán sometidos, en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en relación a facturación y obligaciones contables y gestión del impuesto, con la excepción de las contempladas en el art. 164, apartado uno, nº 1º, 2º y 5º de la ley. Asimismo, para facilitarle la actividad le será aplicable un régimen de deducciones y compensaciones de forma que no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados a cambio tendrán el derecho a percibir una compensación a tanto alzado resultante de aplicar al precio de venta de los productos o de los servicios indicados el porcentaje del 12 por ciento⁸¹.

De resto, salvo por el Impuesto sobre el Patrimonio que únicamente quedará sujeto el propietario de los bienes, tanto el titular de la explotación como el aparcero quedarán sujeto al correspondiente impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que cualquiera de ellos podrá ser tanto persona físicas como jurídica., en este último caso estarían sujeto al Impuesto sobre Sociedades sin particularidad alguna. En cambio si fueran ambas personas físicas o solo el titular de la explotación la única particularidad al respecto es las condiciones como se lleva a cabo la cesión ya que si lo que se cede es la finca y otros bienes para que el aparcero los organice por su cuenta en ese caso los rendimientos obtenidos para el titular serán rendimientos del capital inmobiliario pero si por el contrario el titular además participa en la ordenación, tal como señala el prof. Natera, adquiriría la condición de empresario, constituyendo rendimientos de actividades económicas, y se le computaría los ingresos y gastos según lo pactado o, en su defecto, la Administración entenderá que se imputan en partes iguales entre propietario y aparcero.

⁸⁰ Ver art. 124 a 134 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y los art. 43 a 49 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el valor Añadido.

⁸¹ Ver art. 130 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.4.2. Vinculación del titular de la explotación con la actividad agraria

Queda finalmente delimitar la posición del titular de la explotación una vez hemos visto que en relación a la finca rústica el titular podrá ser, o no, el propietario de la misma lo cual no tiene efectos directos sobre la actividad. En cambio la vinculación con respecto a la actividad agraria es otra cuestión. La posición que adopte vendrá determinada por las funciones que vaya a desempeñar en el desarrollo de la actividad agraria.

Así nos encontraríamos en primer lugar aquellos titulares de explotaciones agrarias cuyo cometido se centra pura y exclusivamente en la organización de los bienes y derechos integrantes de la explotación en la actividad lo cual es admisible sin que por ello fuera considerarse que no desarrolla una actividad agraria ya que, como señalamos anteriormente, la Ley 19/95, recoge expresamente art. 2.1, que se consideraran también actividad agraria todas aquellas que implique la gestión o la dirección y gerencia de la explotación. En este caso el titular de la explotación no lleva a cabo labores agrícolas de cultivo por lo que no tendrá consideración de empresario agrario pero no de agricultor.

En contraposición a esta figura tendríamos la de aquellos titulares de explotación que además de esa labor de dirección y gerencia llevan a cabo labores de cultivo, realizando personalmente la actividad agraria en cuyo caso además de empresario agrario estaremos ante un trabajador por cuenta propia cuya calificación como agricultor, acorde a la clasificación que vimos en epígrafes anteriores, vendrá determinada por el volumen de renta percibida en la actividad agraria y el volumen de tiempo acorde a los límites vistos.

CAPÍTULO SEGUNDO

LOS RENDIMIENTOS DE LAS EXPLOTACIONES AGRARIAS Y SU TRATAMIENTO DESDE LA PERSPECTIVA FISCAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL

1. Los rendimientos de la actividad económica en las explotaciones agrarias

La configuración de la explotación agraria como una unidad técnico económico no tiene otra finalidad que el titular de la misma pueda llevar a cabo la actividad agraria de la manera más eficaz y rentable. Por tanto, el objetivo principal de todo empresario agrario estará en lograr el mayor rendimiento que si bien, inicialmente, ha estado vinculado a la realización de la actividad agrícola, ganadera o forestal, hoy en día concurren otras fuentes de ingresos que si bien están vinculado con la explotación no son actividades propiamente agrarias, son las denominadas “actividades secundarias no agrarias no separables” y que aglutina actividades tan variadas como turismo rural, artesanía, transformación producto agrario, producción energía renovables.

Por tanto, de cara a determinar los rendimientos que produce una explotación agraria a su titular, o titulares, deberemos tener en cuenta tanto los rendimientos derivados de la actividad agraria propiamente dicho como aquellos otros rendimientos producidos por esas otras actividades secundarias. En ese análisis, lógicamente, al margen de tener en cuenta los sistema de cuantificación y determinación de los rendimientos de cara al empresario agrario pueda conocer cuáles son los rendimientos de su actividad, o actividades, que con carácter general será el utilizado por todo empresario la contabilidad pero teniendo en cuenta la peculiaridades propias del sector agrario; también debemos tener el tratamiento que reciben esos rendimientos desde la perspectiva fiscal y de Seguridad Social tanto en la medida que lo aportado por los empresarios agrarios a esos ámbitos constituirá un mayor gasto para él, lo que reduce sus rendimientos, como por la propia determinación de cuál será el rendimiento que deba computar a efectos fiscales y de Seguridad Social, en su caso.

Lo primero que debemos destaca es una particularidad del empresario agrario con respecto a otros empresario a la hora determinar y cuantificación del resultado. Y es que si bien con carácter general cualquier empresario o empresa, de sector que sea, con independencia del tipo de actividad que pueda realizar llevará a cabo la determinación de su

resultado conforme a un mismo criterio, sin perjuicio de que luego tenga en cuenta las particularidades propias del tipo actividad; en el caso del empresario agrario deberá tenerse en cuenta y diferenciar, por la normativa especial aplicable a dicho sector, lo que es la determinación del rendimiento de la actividad agraria, propiamente dicha, de los rendimientos de aquellas otras actividades secundarias no agrarias no separables por ello diferenciaremos de cara a su estudio esos dos ámbitos.

Por tal motivo, y a los efectos de centrar el estudio, cuantificar los rendimientos que genera una explotación agraria para su titular, vamos analizar aquellas explotaciones cuyo destino principal es la producción agraria y desechando que el titular de la explotación pudiera realizar otra actividad económica cuyos resultados computaran de cara a la cuenta global de resultado de titular de la explotación. Por ello, lo primero es delimitar la actividad agrícola, o los trabajos que acorde a las cuentas económicas de la agricultura abarcaría la actividad de producción agrícola, y posteriormente aquellas otras actividades que sin ser agrícolas no se pueden separar.

1.1. Rendimientos de la actividad económica agraria propiamente dicha

Como ya señalábamos en el capítulo anterior la actividad agraria, a la luz del artículo 2.1 de la Ley 19/95, de 4 de julio, Modernización de Explotaciones Agrarias, se define de manera distinta, con mayor o menor amplitud, dependiendo del ámbito normativo del cual estemos hablando. Así, observamos como la Ley recoge por un lado una definición general, un concepto común a todos los efectos, de lo que debe entenderse por actividad agraria a la vez que, dentro del mismo precepto, recoge con un concepto más amplio de actividad agraria si bien restringido a determinados ámbitos normativos.

Con carácter general, con independencia ámbito normativo al que tuviera que ser aplicado, la Ley, párrafo primero del artículo 2.1, define la actividad agraria “como el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales”. Conforme esta concepción, restringida a la actividad productiva los rendimientos de la actividad agraria, propiamente dichos, serian todos aquellos que se produzcan como consecuencia directa de los frutos o productos obtenidos directamente en la explotación. Es

decir, se consideraran rendimientos todos aquellos ingresos que provienen pura y exclusivamente de la venta de los frutos y productos obtenidos. Ello no debe llevarnos a equivoco de identificar rendimiento de la actividad agraria con los que seria los rendimientos de la explotación y mucho menos con lo que podría ser los rendimientos del titular de la misma ya que tanto en los de la explotación, como en los del titular, habrán de tenerse en cuenta otros factores que harán que varíen los mismo, ya sea incrementando o disminuyéndolos.

Pero, al tenor literal de la legislación propiamente agraria, vemos como el concepto de actividad agraria, aunque sea a los efectos del cumplimiento de las finalidades establecidas en la ley 19/95, como del encuadramiento dentro del sistema de Seguridad Social; se extiende también, no sólo función productiva, sino a la venta directa por parte del agricultor de la producción propia, sin transformación, siempre que dicha venta se hiciera dentro de los elementos que integran la explotación, en mercados municipales o en lugares que no fueran establecimientos comerciales permanentes. Es decir, de cara a la determinación de los rendimientos derivados de la actividad agraria no sólo habría que computar lo producido sino también lo rendimientos que se produzcan con las ventas directas realizada por el propio agricultor, titular de la explotación, de productos propios que no hubiesen sido transformados y que dicha venta se lleve a cabo en la propia explotación, mercados municipales o mercadillos, fuera de centros comerciales. Así quedarán, por tanto, excluidos de estar integrado en la actividad agraria, y por tanto computados como ingreso de la misma, las ventas llevadas a cabo por un agricultor de aquellos productos que aun siendo de producción propia hubiesen sido transformados como la de aquellos que no siendo producido en la propia explotación agraria hubiesen sido transformado en ella.

Lo expuesto hasta ahora no debe llevarnos a un equívoco ya que si bien estamos hablando de rendimientos de la actividad económica lo estamos haciendo, o computando, desde la perspectiva de lo que son los rendimientos de la actividad agraria desde el punto de vista de la Contabilidad Nacional⁸². Por tanto, a la hora de hablar de rendimientos de la

⁸² Esta imagen es la que refleja el Reglamento (CE) 138/2004, y por extensión del mismo la “Encuesta sobre métodos de producción en la explotaciones agrarias 2013”⁸², documento que refleja la estructura del sector agrario de España para un periodo concreto en este caso para 2013. Para el Reglamento la actividad agraria, o lo que es lo mismo las actividades que integran la agricultura y que se identifican con las “ramas de la actividad agraria”, serian aquellas que desarrolladas, bien exclusivamente o de forma simultánea con otras actividades económicas secundarias, se identifican con la actividades de la división 01 de la NACE Rev. 1 <<Agricultura,

actividad agraria deberemos diferenciar ese pequeño, pero importante, matiz y es que una cosa será lo que pueda computarse como rendimiento de una explotación a los efectos de la Contabilidad Nacional y otra distinta será lo que haya de computarse como rendimiento de la explotación de cara a su titular, no sólo desde la perspectiva retribuir la inversión realizada sino también desde la perspectiva del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Empero, eso no significa que no exista una interrelación entre ellas y que debamos obviar la normativa sobre contabilidad agraria nacional ya que en muchos casos de cara a imputación a resultados de una operación como rendimiento de la actividad propia, o la de si un determinado gasto es computable o no por su vinculación con la actividad agraria el detalle y pormenorización de la contabilidad nacional ayudará a delimitar una mejor contabilización de los rendimientos de cara al titular de la explotación. Así, que haremos una pequeña referencia con idea de perfil aun más el concepto de actividad agraria vista de manera general en el capítulo I de la presente investigación.

Según el Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre de 2003, sobre la cuenta económica de la agricultura en la Comunidad, la acepción de producción agrícola integrará todas las actividades de producción vegetal de la agricultura y las actividades de recolección de plantas o frutos silvestre. Asimismo, establece que se debe entender incluida dentro de la producción agrícola: la actividad de producción de plantas forrajeras, sólo si se realiza en el marco de una actividad económica, la producción de plantones en vivero, y la actividad de producción de semillas para la multiplicación. También, aunque para NACE Rev 1⁸³ lo considera como productos alimenticio, la producción de mosto de uva y vino y aceite de oliva cuando sea producido a partir de uvas o aceitunas producidas por la misma unidad de producción formara parte de las actividades características de la agricultura. En cuanto a estos últimos es importante señalar, a efectos de evitar duplicidad en su computación, que como resultado de la transformación las uvas y las aceitunas empleadas en la elaboración del vino,

ganadería, caza y actividades de servicios relacionados con las mismas>>. Web del INE Base datos Censo Agrario 2013.

La división 01 se integra con cinco grupos de actividades que, con cierto matices, abarca a los siguientes grupos: 01.1 producción agrícola, 01.2: producción ganadera, 01.3: producción agraria combinada con producción ganadera, 01.4: actividades de servicios relacionados con la agricultura y la ganadería, excepto las actividades veterinarias y 01.5: caza, captura de animales y repoblación cinegética, incluidas las actividades de los servicios relacionados con las mismas.

⁸³ Nomenclatura estadística de actividades económicas en la Comunidad Europea (NACE Rev1)

mosto y el aceite de oliva no podrían ser computadas en la producción sino que habrán de considerarse como productos re-empleados. Por último, también establece que deberá computarse como producción agrícola la creación de plantaciones (viñedos y huertos de árboles frutales), que son bienes de capital fijo.

Aun cuando no constituye actividad agraria propiamente dicha también habrá de computarse de manera conjunta con aquella los rendimientos generados por la denominada “actividad secundarias no agrarias no separable” para determinar el rendimiento total que puede ser generado por una explotación agraria.

1.2. Rendimientos de actividades secundarias no agrarias no separables

La utilización de la explotación agraria como unidad de base para la determinación de la renta derivada de la realización de una actividad agraria por parte de quien ostenta la titularidad determina la necesidad de computar, dentro de los rendimientos generados por dicha explotación, las actividades secundarias no agrarias que no pueda separarse de la actividad agraria principal. Según recoge el propio Reglamento 138/2004⁸⁴, esta actividad se define como aquellas estrechamente vinculadas a la producción agraria cuyos datos sobre producción, consumos intermedios, remuneración de los asalariados, volumen de mano de obra y formación bruta de capital fijo no pueden ser separadas de la actividad agraria principal durante la observación estadística.

Para determinar cuando estamos ante una actividad no agraria no separable el propio Reglamento enumera las principales características que deben concurrir en la misma y que son:

- Deban destinarse a la venta o al trueque o al uso final propio del productor, o a pagos en especie.

⁸⁴ Punto 1.26 del Reglamento (CE) 138/2004 de diciembre de 2003, sobre la cuenta económica de la agricultura en la Comunidad.

- Que no se trate de actividades auxiliares, es decir de actividades complementarias que se llevan a cabo dentro de la empresa, con el fin de crear las condiciones que permitan desarrollar las actividades principales o secundarias.
- No podrá constituir actividades de formación bruta de capital fijo de productos no agrarios por cuenta propia.
- Que dichas actividades sean características de las explotaciones agrarias, es decir que tengan una importancia económica significativa para un número significativo de explotaciones.
- Los trabajos agrarios de encargo no constituirán puesto que se trata de una actividad (servicios agrarios) de la rama de actividad agraria.

Al margen de establecer las principales características que deben concurrir para determinar si estamos ante una actividad secundaria no agraria no separable el Reglamento recoge que este tipo de actividad puede ser clasificada en dos tipos. Por un lado estarían aquellas actividades que son prolongación de la actividad agraria en que se utilizan los productos agrarios, y señala como ejemplo de las mismas la transformación de la leche en mantequilla, crema, queso, yogur y otros productos lácteos, o las frutas y hortalizas en zumos de fruta, conservas. Por otro, aquellas actividades que tienen por objeto la utilización de la explotación agraria y sus medios de producción agraria, poniendo como ejemplo el agroturismo, la venta de productos no producidos en la explotación en tienda ubicadas en las explotaciones agrarias, actividades deportivas y recreativas rurales, servicios para terceros o de conservación de paisajes, piscicultura, y cualquier otra actividad en que se utilice la tierra y los medios de producción agraria⁸⁵.

Trasladado todos estos aspectos del Reglamento (CE) al ámbito concreto de la actividad agraria en España encontramos la *“Encuesta sobre métodos de producción en la explotaciones agrarias 2013”*⁸⁶, en donde además de recoger los aspectos generales antes visto, el carácter complementario y directamente relacionada con la explotación de tal manera que repercute económicamente en la misma, pero además aspectos concretos de la

⁸⁵ Punto 1.29 del Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre de 2003, sobre la cuenta económica de la agricultura en la Comunidad.

⁸⁶ En los Anexos de la presente investigación podemos ver las estadísticas sobre la Superficie Agrícola Utilizada (SAU) así como una imagen de cuál era la situación o mapa agrario en España 2013.

legislación española como el que además esa actividad se realizará con continuidad y no fuera una mera actividad esporádica.

El carácter complementario, a la actividad agrícola, de cualquier otra actividad vendrá dada por su vinculación directa con la explotación ya que de no existir esta pasaría a ser considerada como una actividad independiente con el único factor de ser realizada en el espacio físico de una explotación. Esa vinculación viene dada por la utilización de sus recursos o bien con los productos generados por la explotación. En el caso de los recursos se entenderá que existe tal vinculación cuando se utilice, en la realización de esa otra actividad, elementos como la superficie de tierra, edificios, maquinarias o cualquier otro elemento de los que constituye la explotación agraria, incluida la mano de obra. No obstante, en el caso de que la única vinculación entre ambas actividades fuera la mano de obra no podrá considerarse como actividad complementaria sino que esas personas trabajan para dos entidades diferentes.

De igual modo que el Reglamento, la encuesta recoge una enumeración de actividades que se consideran como tal siguiendo el mandato del Reglamento de que la lista de actividades secundarias no agrarias recogida en él se hace a título indicativo, puesto que no es aplicable a todos los países, y por ello cada país debía elaborar su propia lista de actividades secundarias no agrarias no separables en función de la estructura de su agricultura⁸⁷. De acuerdo con esto se recoge en dicha encuesta la relación de actividades complementarias propia del sector agrario español que son las siguientes:

- ***Turismo, alojamiento y otras actividades recreativas.***- se refiere a todas las actividades de turismo, alojamiento, visitas de la explotación por turistas u otros grupos, actividades deportivas, recreativas... Siempre que se utilicen las superficies, los edificios u otros recursos de la explotación. En caso de que la actividad se realizará en un edificio distinto de los originalmente contruidos con propósitos agrícolas se considera como actividad comercial separada y de ser excluida a menos que mejore actividades ya disponibles en la explotación.
- ***Artesanía.***- la fabricación de objetos artesanales en la propia explotación por el titular, los miembros de su familia o por mano de obra no familiar, a condición que efectúen

⁸⁷ Punto 1.30 del Reglamento (CE) 138/2004

también trabajos agrícolas, sin tener en cuenta la forma en que se venden los productos.

- ***Transformación de productos agrícolas.***- toda transformación en la explotación de un producto agrícola básico en un producto secundario transformado, tanto si la materia prima se ha producido en la explotación como si se ha adquirido en el exterior. Esta actividad *incluye, entre otras cosas, la elaboración* de embutidos, queso, conservas. Es decir, en este caso la actividad comprenderá la transformación de un producto agrícola básico en un producto secundario transformado siempre y cuando dicha transformación no fuera considerada como actividad agrícola (elaboración de vino y la producción de aceite de oliva no se incluyen al considerarse actividad agraria salvo que una parte significativa de esa producción fuera efectuada con productos comprados a otra explotación. Tampoco se considerará como actividad complementaria la transformación de productos agrícolas que se destinarán al consumo propio o a la venta de posibles excedentes.
- ***Transformación de la madera.***- dentro de este grupo se incluiría la actividad de transformación, dentro de la explotación, de la madera bruta destinada a la venta (aserradero de madera de construcción). Toda transformación posterior de esa madera de construcción, por ejemplo muebles, deberá ser incluida en artesanía.
- ***Acuicultura.***- *se cataloga como tal* la producción de peces, cangrejos... criados en la explotación, tanto en ambientes artificiales como en río, mar, etc, siempre que se utilicen los recursos o los productos de la explotación. Queda excluida de este grupo la actividad pesquera.
- ***Producción de energía renovable destinada a la venta.***- Se entenderá como actividad complementaria, siempre que no sea para cubrir las necesidades propias de la explotación o que no estuviera vinculada a una explotación, la producción de energía renovable para el mercado, incluyendo biogás, biofuel o electricidad, *por* medio de molinos de viento u otro equipo, o a partir de otras materias primas agrícolas. Es fundamental que la producción de esta energía se lleve a cabo con destino al mercado y que se produjera en el ámbito de la explotación agraria propia y en funcionamiento. Por tal motivo, se excluye de ser considerarse como actividad complementaria cuando

la instalación de los molinos de vientos se realizará en una tierra que hubiese sido alquilada o la producción de la energía eléctrica fuera realizada por otros, aun cuando se hiciera con materias primas propias, si estas hubiese sido vendida.

- ***Trabajos agrícolas bajo contrato para otras explotaciones realizados con equipo de la explotación.-*** Integrara esta actividad complementaria aquellos trabajos, bajo contrato, que se realizarán para otras explotaciones con material de la explotación. No establece limitación al tipo de trabajo, únicamente que se realice en el ámbito del trabajo agrícola de otra explotación, de ahí que pueda abarcar desde el mantenimiento del paisaje, servicios agrícolas y del medio ambiente.
- ***Trabajos no agrícolas bajo contrato.-*** También abarcara los trabajos realizados, bajo contrato, con material de la explotación a terceros fuera del sector agrario. Aquí podemos encontrarnos con trabajo de limpieza de nieve, trabajo de arrastre.
- ***Silvicultura.-*** La realización de trabajos forestal llevado a cabo con la fuerza del trabajo, mano de obra, la maquinaria y el equipo de explotación realizado en propia explotación o en otras explotaciones.

La enumeración recogida en la “Encuesta sobre métodos de producción en la explotaciones agrarias 2013”, es únicamente a los efectos de ejemplificar, no tasar, el tipo de actividad complementaria directamente relacionada con la explotación que caracteriza agricultura española pero que en ningún caso es cerrada de ahí que al final de la misma recoja una clausula abierta “otras” por la cual podrían ser consideradas como tal otras actividades complementarias distintas de las anteriores. Aun cuando utiliza este clausula abierta enuncia, como ejemplos de esas otras actividades que pueden darse, la cría de animales para peletería o el uso durante parte del año de edificios para el almacenamiento de caravanas, barcos y otros objetos, siempre que tales edificios se usen con fines agrícolas el resto del año, en el caso de que no cumplirse este último requisito dichas rentas no serian consideradas complementarias al no estar relacionadas con la explotación.

En cuanto a la importancia de esas actividades complementarias relacionadas, directamente, con la explotación señalar que vendrá determinada por su relación con la

producción final de la explotación. Así, según se observa en la “Encuesta sobre métodos de producción en la explotaciones agrarias 2013”, la importancia vendrá determinada según se encuadre en alguno de los siguiente tramo de porcentaje $\leq 10\%$; $10 < \% \leq 50$ y $50 < \% \leq 100$. De manera que cuando el volumen de la actividad complementaria, en relación a la producción final de la explotación, se encontrara dentro del tramo $50 < \% \leq 100$ la importancia en el conjunto sería alta, mientras que si se encuentre dentro del primer tramo $\leq 10\%$ la importancia dentro del conjunto de los rendimientos sería apenas significativa⁸⁸.

Respecto a que conceptos integrará la “producción final” señalar que abarcará todos los ingresos procedentes de la agricultura y ganadería así como de las actividades complementarias y los pagos directos vinculados a una explotación agraria. En cuanto a estos pagos directos se incluirán tanto las ayudas acopladas como desacopladas y excluyen las ayudas a la inversión. Se excluirán de esa producción los ingresos provenientes de otras actividades no relacionadas con la agricultura (rentas del trabajo, rentas del capital e ingresos por transferencias sociales).

2. La cuantificación de las rentas provenientes de la explotación agrícola según origen

Delimitado el tipo de actividad que puede ser realizada en el ámbito de las explotación agraria, principalmente la producción agrícola ganadera y forestal pero también aquellas otras actividades que no siendo agrícolas no pueden ser separable de aquella, vamos, a continuación, analizar los criterios a seguir a la hora de computar y cuantificar las rentas provenientes de esas actividades a los efectos de imputar al titular de la explotación agraria la parte de los rendimientos derivados de la misma que le correspondan.

En la medida que cabe la posibilidad que en una explotación agraria se lleven a cabo actividades distintas y separable de la que constituye la actividad principal, la agrícola, la metodología o criterios a seguir a la hora de cuantificar dichas rentas requerirán igualmente hiciéramos diferenciación de ellas. De esta manera, sin perjuicio de que la cuenta de resultado de la empresa sea única, los criterios para cuantificar ambas ramas de actividad requerirá tener

⁸⁸ En los Anexos de la presente investigación podemos ver las estadísticas sobre la Superficie Agrícola Utilizada (SAU) así como una imagen de cuál era la situación o mapa agrario en España 2013.)

en cuenta las especiales características de cada una de ellas recogidas por las normas contables sectoriales tanto del sector agrícola -actividad agraria propiamente dicha y las actividades secundarias no agraria no separable-, como de aquellos sectores de actividades que siendo realizada en el ámbito de la explotación no fueran agrícolas y puedan ser separable de la actividad agraria.

Partiremos, y nos centraremos, en lo que constituye la actividad principal de toda explotación agraria, o finca rústica, la realización de la actividad agrícola, para lo cual analizaremos tanto la naturaleza de aquellas actividades que quedarían comprendido dentro de la actividad agrícola así como qué instrumentos, desde el punto de vista de la medición de esa actividad, nos permiten conocer con una mayor fiabilidad cuales es la producción y las rentas generadas por dicha actividad. La primera referencia, a los efectos señalados, debemos hacerla tanto al *SEC 2010 (Sistema Integrado Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales)* como a las *Cuentas Económicas de la Agricultura* como marco jurídico contable que nos permita configurar que es una actividad agrícola, que actos debemos entender incluidos de cara a su computación y finalmente la valoración de la misma pero siempre teniendo en cuenta que las Cuentas Económicas de la Agricultura son cuentas agrarias, o lo que es lo mismo de la rama agraria.⁸⁹

En terminología del SEC-2010 y de las Cuentas Económicas de la Agricultura, interpretadas en términos de las cuentas individuales de una explotación agraria, la medida de la producción⁹⁰ de una explotación agraria vendría dado por la suma de las producciones de todas las ramas de actividad que se llevan a cabo en la explotación, salvo las producidas y consumidas dentro de la misma unidad, a la que se añadirá la producción utilizada como consumo intermedio siempre y cuando dicha producción se refiera a dos actividades básicas diferentes y cumplieran determinados requisitos.

En el ámbito de la legislación nacional, derivada de la legislación comunitaria del sector agrícola, se recoge una figura, si bien no afecta a la cuantificación de las rentas generada por una explotación si repercute de cara a valorar la realización de una determinada actividad agraria puesto que presume la productividad de la misma de cara a su realización,

⁸⁹ Así lo recoge el punto 11.9 del Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre, Cuentas económicas de la agricultura de la Comunidad.

⁹⁰ Punto 1.33 del Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre, Cuentas económicas de la agricultura de la Comunidad.

es la comentada en capítulo anterior “unidad mínima de cultivo”. Según la Ley 19/95, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias, artículo 23, la “unidad mínima de cultivo es la superficie, se entiende mínima lógicamente, que debe tener una finca rústica para que las labores fundamentales de su cultivo, utilizando los medios normales y técnicos de producción, puedan llevarse a cabo con un rendimiento satisfactorio teniendo en cuenta las características socioeconómica de la agricultura en la comarca o zona.

La ley a través de este concepto lo que establece, a los únicos efectos de la misma – modernización de las explotaciones agrarias-, es la dimensión mínima que tiene que tener una explotación para considerar que, en relación a los medios normales y técnicos de producción y las características socioeconómicas de la agricultura de la comarca o zona-, los rendimientos que vayan a ser generados sean satisfactorio. La determinación de esa extensión de unidad mínima de cultivo, para secano y regadío, se calculara, en función de las características señalada anteriormente, para los distintos municipios o comarcas que la integren por la correspondiente Comunidad Autónoma⁹¹.

Con ello no quiere decirse que no puedan establecerse explotaciones agrarias con dimensiones inferiores a la unidad mínima de cultivo solo que, de cara a los efectos de esta ley de ahí las restricciones que establecen de cara a la división, segregación o retracto, dicha medida tendrá un efecto determinante presumiéndose que los rendimientos de esas explotaciones por debajo del nivel mínimo no serian satisfactorios.

Fuera de figura de la unidad mínima de cultivo no se recoge, por la normativa propia del sector, aspectos relativos a la determinación, imputación y cuantificación de la producción en el ámbito de la actividad agraria. Por tal motivo acudiremos a ver cuál es el tratamiento que le da, las “*cuentas económicas de la agricultura*” (CEA)⁹² a los flujos generados en el proceso de producción a los efectos de suministrar información y calcular, al menos, el valor de la producción, los consumos intermedios, la remuneración de los asalariados y el excedente de explotación, así como el empleo y la formación bruta de capital fijo de explotación agraria.

⁹¹ Ley 40/1997, de 6 de junio, unidad mínima de cultivo (C.A. Murcia).

⁹² Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre, Cuentas económicas de la agricultura de la Comunidad.

2.1. Las Cuentas Económicas de la Agricultura. El Sistema de Cuentas Europeo (SEC-2010)

Las Cuentas Económicas de la Agricultura (CEA), es instrumento cuyo objetivo es medir, describir y analizar la formación de rentas procedentes de actividades económicas agrarias cuyo principal indicador es la Renta Agraria – “Renta de los Factores” o “Valor añadido Neto a Coste de los Factores”- que representa el valor generado por la actividad de la producción agraria, es decir mide la remuneración de los factores de producción (tierra, capital y trabajo). Asimismo, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en su disposición adicional segunda, señala como cumplimentación obligatoria aquellas estadísticas cuya realización resulte obligatoria para el Estado Español, por exigencia de la normativa de la Unión Europea y en ese marco se integra el Reglamento 138/2004, del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de diciembre de 2003 sobre Cuentas Económicas de la Agricultura de la Comunidad.

Las Cuentas Económicas de la Agricultura constituyen el instrumento idóneo para llevar a cabo la valoración de las rentas generadas por la actividad agraria de una explotación agraria por el detalle y especialidad de las mismas. Por tal motivo, los criterios que rigen las mismas serán los que deban guiarnos a la hora cuantificar los flujos de la actividad agraria así como los de la actividad no agraria no separable. No obstante, deberemos tener en cuenta que, la gran variedad de actividades agrarias, como no agrarias, que pueden desempeñar en las explotaciones agrarias hace que existan particularidades,⁹³ por ello las cuentas de la rama de actividad agraria son básicamente similares a las de las explotaciones agrarias (cuentas de producción y explotación) cuya actividad principal es la agraria. Esto se debe, por un lado a que no incluyen todas las actividades no agrarias de dichas explotaciones (se excluyen las actividades separables de las actividades agrarias), pero en cambio sí incluye las actividades agrarias de las empresas cuya actividad principal no es agraria. Por lo tanto, la elección de la

⁹³ En este sentido el Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre, de cuentas económicas de la agricultura de la Comunidad señala punto 11.7 y 9 que la gran variedad de actividades agrarias que pueden desempeñarse en las explotaciones agrarias las convierte en un tipo particular de Unidades de actividades Económicas. De manera que cada rama de actividad constituye un grupo de unidades que desempeñan un tipo de actividad idéntica o similar, para definir la rama agraria de las CEA hay que determinar las actividades y las unidades características de la rama. Esta selección de las actividades y unidades características de la agricultura puede motivar algunas diferencias entre las cuentas de la rama agraria de las CEA y las de las cuentas nacionales.

explotación agraria como unidad de base para las CEA no modifica el hecho de que las cuentas agrarias son las cuentas de la rama agraria.

Lo primero que debemos señalar es que el Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre, de cuentas económicas de la agricultura de la Comunidad, dentro del marco general del Reglamento 549/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea SEC-2010⁹⁴ es el marco de referencia de reglas, definiciones, nomenclaturas y normas de contabilidad comunes destinado a la elaboración de cuentas de los Estados miembros para las necesidades estadísticas de la Unión, a fin de obtener resultados comparables entre los Estados miembros.

El Reglamento 549/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea SEC-2010, determina, que no obligaba⁹⁵ a los estados miembros a su utilización en la elaboración de las cuentas de la agricultura si bien en el caso de España si se ha seguido⁹⁶ la metodología establecida por las Cuentas Económicas de la Agricultura de la Comunidad. A este respecto, asimismo, señalar que tanto para Cuenta Económica de la Agricultura como en las cuentas nacionales la elección de la explotación agraria como Unidad de Actividad Económica local se basa en un enfoque puramente estadístico. Es decir, en relación a lo dicho anteriormente, su utilización es a los puros efectos estadísticos y no de determinación de los rendimientos o resultados contables de las explotaciones a los efectos del cumplimiento de sus obligaciones legales en el ámbito nacional.

No obstante, debemos tener presente, tal como señala el propio Reglamento⁹⁷, que si bien las cuentas de la rama de actividad agraria son básicamente similares a las de las explotaciones agrarias (cuentas de producción y explotación), las cuentas de la agricultura no

⁹⁴ El SEC-2010 constituye una revisión del SEC-95 aprobado por Reglamento 2223/96, del Consejo de 25 de junio, por el que se define el Sistema Integrado Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-95),

⁹⁵ Reglamento 2223/96, del Consejo de 25 de junio, por el que se define el Sistema Integrado Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, establece, art. 1.3, que el presente Reglamento no obliga a ningún Estado miembro a elaborar con arreglo al SEC-95 las cuentas destinadas a satisfacer sus propias necesidades.

⁹⁶ Ver la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en su disposición adicional segunda

⁹⁷ Punto 1.16 del Reglamento (CE) 138/2004, de 5 de diciembre, Cuentas económicas de la agricultura de la Comunidad.

corresponden a las cuentas de las empresas cuya actividad principal es agraria. El motivo de esta situación se encuentra en que no se incluyen todas las actividades no agrarias de una explotación, como ya señalábamos, ya que excluye todas aquellas actividades que puedan ser separables de las actividades agrarias. En cambio, en las cuentas de la agricultura, se incluyen las actividades agrarias de las empresas cuya actividad principal no es agraria.

2.2. Cómputo según fuente u origen de la actividad

Según recoge el Reglamento (CE) 138/2004, una de las características principales de las Cuentas Económicas de la Agricultura reside en la adopción del enfoque “cantidad x precio”, por la dificultad que entraña establecer las cuentas de la agricultura a partir de muestras representativas de contabilidad empresarial, a la hora de evaluar la producción de la gran mayoría de los productos. Este aspecto es importante por lo ya señalado de que si bien las cuentas de la rama de actividad agraria son básicamente similares a las de las explotaciones agrarias no son equiparable por los aspectos antes señalados.

Partiendo de ese enfoque, conforme a los criterios recogidos en las Cuentas Económicas de la Agricultura, lo primero a realizar a los efectos de poder cuantificar la totalidad de los rendimientos generados por una explotación agraria sería calificar aquellos actos, dentro de las tres categorías recogidas en las cuentas económicas de la agricultura - actividades agrícola, no agrícolas no separables y actividades separable-, que siendo realizados en el ámbito de una explotación agraria, o finca rústica, son generadores de rendimientos para esta. Al conjunto de esas actividades que son realizadas en el ámbito de una explotación agraria el Reglamento (CE) las ha denominado “producción de una explotación agraria”, que según señala se concibe, de acuerdo con las ramas de actividades reconocidas⁹⁸, como la suma de la totalidad de actividades realizadas en la misma, es decir

⁹⁸ Punto 1.16 del Reglamento (CE) 138/2004, determina que la producción de la rama agraria se obtiene de dos tipos de actividades: a) las actividades agrarias desempeñadas por unidades agrarias (principales o secundarias) y, b) las actividades secundarias no agrarias de las unidades agrarias.

de la producción agrícola, de los bienes y servicios producidos en el marco de las actividades secundarias no agrarias no separables⁹⁹.

La producción agrícola, según las cuentas económicas de la agricultura, se asemeja al concepto de “producción total”, entendiéndose como tal al proceso continuo en que los bienes y servicios se transforman en otros bienes y servicios e integrándose dentro de esa producción los bienes y servicios agrarios producidos y consumidos durante el mismo período contable dentro de la misma unidad agraria.

El punto de partida para el cálculo de la producción agrícola será bien la utilización del concepto de “producción bruta” o de “producción utilizable”, según que las cifras de cosecha de referencia incluyan o no las pérdidas en el campo, durante la recolección y en las explotaciones. La producción bruta será aquella en que se compute la totalidad de los productos de la actividad agrarias de la explotación, incluidas las pérdidas. Estas pérdidas son las pérdidas de productos producidas en el campo, las pérdidas durante la recolección y las pérdidas posteriores en la explotación, aquellas que son debidas al carácter perecedero de los productos, accidentes climáticos como las heladas o la sequía, etc), así como aquellas que tratándose de productos ofrecidos a la venta por los productores no se hubiesen vendidos y resultaren dañadas. Por el contrario, no deberán ser computadas en esas pérdidas aquellas que se hayan producido durante las diferentes etapas de la comercialización, ya sea durante el transporte a la salida de la explotación agraria o en el almacenamiento por los intermediarios y durante la transformación y el tratamiento en la rama de actividad encargada de ello. Por el contrario la producción utilizable será aquella en que se compute directamente el importe de la producción pero esta vez minorando las pérdidas que se hayan podido producir acorde al detalle visto anteriormente para las pérdidas imputables.

En el cómputo de la producción total de la actividad agraria de una explotación habrán de tenerse en cuenta, asimismo, la aplicación de esos productos en el “re-emprego en la explotación”, la “transformación por los productores”, el “consumo final propio”, las “ventas”, los “bienes de capital fijo producidos por cuenta propia” y la “variación de existencia”. Conforme este criterio a la hora de cuantificar la producción total se tendrá en cuenta

⁹⁹ Conforme el Reglamento (CE) 138/2004, la actividad secundaria no agrarias no separables, se integrara por dos tipos de actividades, la que resulte de la transformación de productos agrarios y por otro las que se utilice la explotación agraria y sus medios de producción agraria.

el re-empelo de los productos agrarios producidos, dentro de la misma explotación, como medio de producción durante el mismo periodo contable. No obstante, según los criterios de las CEA, únicamente deberán registrarse en la producción agraria de la rama de actividad los productos vegetales utilizados en la alimentación animal (comercializable o no).

También, a la hora de computar la producción, se deberá tener en cuenta las cantidades producidas para su transformación por los productores agrarios (leche para hacer mantequilla, o las manzanas transformadas para hacer zumo de manzana sin fermentar y sidra) en el marco, únicamente, de las actividades de transformación separables de la actividad principal agraria. Es decir se computan las materias primas y no los productos transformados que se obtienen de ellas. Esto es diferente a lo que sucede cuando las actividades transformación son actividades secundarias no separables en donde el producto de tales actividades de transformación se registra en el valor de la producción de la rama de actividad agraria. Por tanto, los costes de estos dos tipos de actividad, producción de productos agrarios y transformación de estos productos, se registran juntos y su producción se valora como la producción de los productos transformados.

En cuanto a los productos agrarios consumidos por la propia explotación habrán de imputarse en el importe total de la producción abarcando estos tanto los consumidos en los propios hogares de los agricultores que lo han producido como los utilizados para los pagos en especie en forma de salarios pagados a los trabajadores de la explotación o trocados por otros bienes. De igual manera, el consumo de los hogares de productos agrarios transformados de forma no separable se registraría como consumo final propio de tales actividades.

Respecto de la producción de “las actividades secundarias no agrarias no separables” se deberá hacer una diferenciación en la medida que, de cara a su computación, bajo esa acepción se distinguen dos tipos de actividades. En primer lugar tendríamos las actividades de “transformación de productos agrarios”, que como hemos visto en los párrafos anteriores constituye una prolongación de la actividad agraria por la utilización de los productos agrarios con el objetivo de llevar a cabo la transformación de los mismos y que se computan en los términos señalados. Y las segundas comprendería aquellas actividades caracterizadas por la utilización de la explotación agraria, y sus medios de producción, en cuyo caso la computación pues ira en función del tipo de actividad si bien, con carácter general, al igual que sucedería con la actividades separables le será de aplicación las normativa contable

general sin perjuicios de por el tipo de actividad, sector, existan normativa sectoriales que regulen las especialidades del mismo.

2.3. Valoración según coste o precio de mercado

Una vez hemos delimitado y computado acorde a los criterios que le son propios la actividad agraria, propiamente dicha, las no separables, y, teniendo en cuenta que de cara a determinar el resultado de explotación agraria (cuenta de resultado y de explotación), habría que tener en cuenta los rendimientos de las actividades separables; lo siguiente, y finalmente, que procedería es valorar, cuantificar, el resultado de las operaciones realizadas y computadas por cada tipo de actividad. La valoración dará un valor monetario a cada una de las operaciones realizadas así como a los elementos que integran las cuentas con el objetivo de reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa¹⁰⁰.

La valoración de la actividad agraria, de producción, deberá realizarse, conforme las Cuentas Económicas de la Agricultura, acorde al criterio del “precio básico”, que no es otro que el precio que los productores reciben de los compradores por cada unidad de un bien o servicio producido, restando cualquier impuesto a pagar y añadiendo cualquier subvención a recibir por la producción o venta de dicha unidad. Asimismo, establece que estarán excluidos los gastos de transporte facturados por separado por el productor pero, sin embargo, si incluye los márgenes de transporte que el productor consigna en la misma factura aunque constituyan una partida diferenciada de ésta.

En cuanto a los elementos de la producción tales como las ventas, los pagos en especie, las entradas en existencias y los productos re-empleados deben valorarse a precios básicos. Asimismo, la producción para uso final propio debe valorarse a precios básicos de productos similares vendidos en el mercado. Y para el caso de que fuera preciso estimar el precio básico por adelantado, la estimación se llevaría a cabo basándose en los costes

¹⁰⁰ Primer Parte, Punto 1 Cuentas Anuales, del Marco Conceptual del PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre

efectivos en que se ha incurrido, más un margen para el excedente de explotación la renta mixta estimada.

Por último, para determinar el resultado de producción y explotación de la explotación agraria tendríamos que tener en cuenta la valoración de aquellas operaciones correspondientes a otras actividades separables realizadas en el ámbito de las explotaciones agrarias, habrá que estar, con carácter general, a lo dispuesto en las normas y criterios de valoración recogidos en el Plan General Contable (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, tal como establece su art. 2 que determina que el Plan General de Contabilidad será de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, también Plan General de Contabilidad de PYMES).

Conforme el PGC, a la hora de llevar a cabo las valoraciones, será de aplicación además del principio de prudencia, por el cual se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre siempre teniendo en cuenta que la aplicación de dicho principio no puede determinar que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deba reflejar las cuentas anuales; los criterios y principios de valoración recogidos en la norma 6º del Marco Conceptual¹⁰¹. De acuerdo con lo recogido en el la valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, debiendo tener en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas: el coste histórico o coste de un activo, que no es otro que el precio de adquisición o coste de producción¹⁰², el valor razonable¹⁰³, valor neto realizable¹⁰⁴, valor actual¹⁰⁵, valor de uso¹⁰⁶, coste de venta.¹⁰⁷

¹⁰¹ Punto II de la Introducción del PGC señala que El Marco Conceptual de la Contabilidad es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales. Su incorporación al Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, la atribución al mismo de la categoría de norma jurídica, tiene como objetivo garantizar el rigor y coherencia del posterior proceso de elaboración de las normas de registro y valoración, así como de la posterior interpretación e integración del Derecho Contable.

¹⁰² El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas. El coste de producción incluye el precio de adquisición de las

3. Tratamiento de los rendimientos de la explotación agraria desde la perspectiva fiscal y de Seguridad Social

Una vez hemos cuantificado y determinado el importe del resultado contable de la explotación agraria nos quedaría analizar cuál es el tratamiento que desde la perspectiva fiscal y de Seguridad Social se le da al mismo. Empero, al resultado contable parece interesante que

materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal del negocio.

¹⁰³ Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria. Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones: a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos; b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y c) Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad. Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

¹⁰⁴ El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

¹⁰⁵ El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

¹⁰⁶ El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

¹⁰⁷ Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta

hagamos un pequeño matiz y es la repercusión que tiene los dos aspectos que vamos a tratar en ese resultado. De primeras lo que podemos señalar es que tanto el gasto de Seguridad Social, por las cotizaciones de los trabajadores, como las liquidaciones que puedan corresponder por el Impuesto sobre Valor Añadido, con la especialidad del ámbito agrario, como finalmente por el impuesto que grave el resultado, será en función de la naturaleza del titular de la explotación, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, todos ellos constituirán desde el punto de vista del resultado contable un gasto a deducir.

Tradicionalmente la contabilización¹⁰⁸ del Impuesto sobre Beneficios seguía el sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias. Hoy en día, con el Plan de 2007, se extendió el tratamiento del efecto impositivo a otras operaciones (algunas agrupadas bajo la denominación de «Combinaciones de negocios»: operaciones de fusión y aportación no dineraria de las acciones de una sociedad representativas de la mayoría de los derechos de voto).

El enfoque del efecto impositivo determina ahora, en coherencia con la generalidad de la doctrina internacional, que el cálculo de las diferencias dé lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos tomando como referente el balance de la empresa. También, la diferenciación que se hace entre gasto/ingreso por impuesto corriente y gasto/ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada. En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, pasivos y activos por impuesto diferido, con la finalidad de adecuar la norma española a la terminología empleada por las normas internacionales adoptadas en Europa.

¹⁰⁸ El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (LA LEY 3442/1990).

3.1. El tratamiento fiscal de los rendimientos derivados de la explotación agraria

Las explotaciones agrarias, como manifestación de la riqueza o capacidad económica que son tanto por el derecho de propiedad sobre la misma como por la renta que puede llegar producir a través de la explotación; han sido objeto de imposición por diferentes regímenes tributarios los cuales se han caracterizado por un elemento común en todos ellos, el gozar de un tratamiento más beneficios por el particular ámbito de aplicación. A los efectos de analizar el tratamiento impositivo en el ámbito agrario nos remontaremos a la reforma tributaria de 1845 “Mon-Santillan”¹⁰⁹, por la que se estableció el primer sistema impositivo estatal unificado en España pero teniendo presente que ya previamente existían contribuciones o tributo sobre la renta de la tierra¹¹⁰. La reforma señalada se sustentó, tal como recoge la Prof. M^a José Portillo¹¹¹, por un lado, sobre la propiedad inmobiliaria -incrementando el gravamen de la propiedad inmueble- y por otro, sobre las explotaciones agropecuarias, disminuyendo el gravamen sobre éstas en la medida que se encontraban excesivamente gravadas según los artífices de dicha reforma.

De acuerdo con esta configuración se constituyó como impuesto básico de ese sistema la “*Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería*”, la cual grababa la riqueza rústica, pecuaria y mobiliaria.

La reforma de Fernández Villaverde en el 1900¹¹², sin bien inicialmente no tuvo repercusión en el ámbito de la Contribución Territoriales Rústicas, con la Ley de 23 de marzo de 1906 del Catastro topográfico parcelario, se produjo un cambio importante en el ámbito de la exacción de la Contribución Territorial ya que la fijación de los cupos impositivos se estableció por un sistema de cálculo directo del producto líquido de los bienes inmuebles,

¹⁰⁹ Ley de Presupuesto de 23 de mayo de 1845.

¹¹⁰ Ponencias homenaje al Profesor García de Valdeavellano: Historia de la Hacienda Española (épocas antigua y medieval), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.

¹¹¹ PORTILLO NAVARRO, M^a J.: *Desde la Contribución de Inmuebles Cultivos y Ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución Histórica, Situación Actual y Perspectiva de Futuro.*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010, pág. 7.

¹¹² Fernández Villaverde, Ministro de Hacienda, llevo a cabo la reforma tributaria a través de la Ley de 27 de marzo de 1900, cuyo aspecto más relevante fue la creación de la “Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria”.

cultivos y de la ganadería, permitiendo con ello el establecimiento de una contribución territorial más ajustada y equitativa¹¹³.

Con la Ley de 16 de diciembre de 1940, J. Larraz, se da una continuidad a la figura impositiva sobre este sector si bien los cambios que se producen se orientaron, principalmente, por el ámbito recaudatorio con la elevación de las bases tributarias y la revisión de las valoraciones de la Contribución Rústica y Pecuaria puesto que era en este impuesto en donde el fraude estaba más generalizado. No obstante, duro poco esta reforma puesto que fue inmediatamente modificada por la Ley de 26 de septiembre de 1941, con la intención de fijar el establecimiento de las cifras globales de riqueza rústica y pecuaria así como de los coeficientes correctores aplicables en las valoraciones catastrales.

El siguiente cambio, con trascendencia en el ámbito de la Contribución Territorial Rústica, se produce, en la medida que la reforma Tributaria 1957 (Ley de 26 de diciembre de 1957), solo persiguió objetivo recaudatorio, con la reforma tributaria de 1964 (Ley de 11 de junio de 1964). En ella, dentro del objetivo de personalizar el sistema impositivo soportado hasta ese momento en impuestos reales, la Contribución Territorial Rústica, entre otros, se configuró como impuesto a cuenta de los generales de la renta personal, tanto de las personas físicas como jurídicas. Dentro de las novedades que se producen en relación a la Contribución Territorial Rústica destacar la diferenciación, dentro de la misma, de dos gravámenes. Por un lado uno fijo, sobre la renta que corresponden a la propiedad o posesión de los bienes que estuviesen sujetos la Contribución y otro, proporcional, sobre los rendimientos de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

La última gran reforma fiscal se produce 1977 (Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, Texto Refundido de Rentas de Aduanas), la cual desde el punto de vista la actividad agraria supuso por una lado que la parte de cuota fija de la Contribución Rústica fuera cedido a las Corporaciones Locales, como impuesto real, y que se suprimiera la cuota proporcional de dicha Contribución¹¹⁴. Posteriormente, con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre,

¹¹³PORTILLO NAVARRO, M^a J.: *Desde la Contribución de Inmuebles, Cultivos y Ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución Histórica, Situación Actual y Perspectiva de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.

¹¹⁴ Disposición transitoria primera, de la Ley 44/78, de 8 de septiembre.

Reguladora de las Haciendas Locales¹¹⁵, se produce la supresión, entre otros, de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria y se establece, con carácter obligatorio para las Haciendas Locales, el “Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que constituye la principal fuente de ingresos de las Haciendas Locales, grava¹¹⁶ la titularidad de los bienes rústicos, al igual que los urbanos y determinados derechos reales, con independencia de la naturaleza del sujeto que la ostente, persona física, jurídica u obligados tributarios sin personalidad jurídica¹¹⁷.

Igualmente se estableció el “Impuesto sobre Actividades Económicas” (IAE), que supuso la supresión de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesional y Artistas, así como del Impuesto Municipal sobre Radicación. El IAE es un tributo municipal que grava el mero ejercicio de actividades económicas en territorio nacional, existiendo tres tipos de cuotas: nacional, provincial y municipal¹¹⁸.

El Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, encontramos el Impuesto sobre Actividades Económicas, tributo sustitutorio de las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Actividades Profesionales y de Artistas, así como de los Impuestos Municipales sobre la Radicación, la Publicidad y Gastos Suntuarios. Según dicha Ley, artículo 78.1, “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales¹¹⁹,

¹¹⁵ Sustituida por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹¹⁶ MARTÍNEZ GARCIA-MONCO, ALFONSO: *El Impuesto sobre los Bienes inmuebles y los valores catastrales*, Ed. Lex Nova, 1995, págs. 120-125. Lleva a cabo un interesante estudio sobre el IBI y la valoración catastral de esos bienes, rústicos y urbanos, destacando la defensa que hace de la postura de negar la posibilidad de doble imposición en la coexistencia entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

¹¹⁷ Artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que determina que la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

¹¹⁸ La AEAT gestiona las cuotas nacional y provincial. Respecto a la municipal solo le corresponde la gestión censal (recibir declaraciones y elaborar la matrícula) y la inspección (salvo delegación en una entidad local).

¹¹⁹ A los efectos de determinar si una actividad puede ser considerada como económica y su ejercicio constituye hecho imponible del Impuesto de Actividades Económicas requerirá, de acuerdo con la Resolución General de Tributos (Consulta vinculante núm. 306/2006, de 21 de febrero), que: - la actividad suponga la ordenación de medios de producción y recursos humanos con un fin determinado; - que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios; - y que la referida

profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto”. Asimismo, a los efectos de ese impuesto, se consideraba como actividades empresariales, entre otras, las agrícolas ganaderas, forestales y pesqueras.

Son sujetos pasivos las personas físicas (autónomos), personas jurídicas (sociedades) y entidades sin personalidad jurídica (sociedades civiles y comunidades de bienes), que realicen, en territorio nacional, actividades empresariales, profesionales y artísticas, salvo las agrícolas, ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras. Por tanto, no estarán sujetos a dicho tributo los empresarios agrícolas.

Pese a considerar la actividad agrícola como una actividad empresarial el referido impuesto, al amparo de la Sección 1ª del Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ¹²⁰, no gravaba la actividad agraria realizada por el titular de la explotación sino los “servicios agrícola y ganaderos” que son aquellos que eran realizados por terceros por cuenta de aquellos. Esta circunstancia llevo a que cambiara, con la Ley 6/1991, del 1 de marzo, la consideración de la actividad agrícola como actividad empresarial de manera que, de cara al impuesto, quedo excluida¹²¹ definitivamente del hecho imponible del impuesto.

ordenación se haga por cuenta propia. Es irrelevante, a los efectos de este impuesto sigue señalando, que la actividad en cuestión se ejercite o no habitualmente y que con su ejercicio se persiga o no la obtención de un lucro económico.

¹²⁰ El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas recoge dentro de la Sección 1ª del Anexo I (Tarifas) en el GRUPO 911 a los Servicios agrícolas y ganaderos. Este grupo comprende la prestación de servicios a la agricultura y ganadería, con o sin maquinaria, por personas o Entidades distintas de los titulares de las explotaciones, por cuenta de éstos, y que normalmente se realizan en la misma explotación, tales como servicios de producción de cultivos y ganado como preparación de la tierra, poda, riego, aplicación de productos sanitarios, inseminación, etc.; servicios de recolección y preparación de cosechas; servicios de plantación y mantenimiento de jardines y parques y otros servicios agrícolas y ganaderos. Este grupo no comprende la integración de ganado. Asimismo establece en su Regla 2ª. “Ejercicio de las actividades gravadas” que por El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.

¹²¹ Artículo 1 de la Ley 6/1991, por el cual se modificó el apartado 2 del artículo 79 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, estableciendo Se consideran, a los efectos de este impuesto, actividades empresariales las ganaderas, cuando tengan carácter independiente, las mineras, industriales, comerciales y de servicios. No tienen, por consiguiente, tal consideración las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras, no constituyendo hecho imponible del impuesto ninguno de ellas.

En cuanto a la imputación de los rendimientos habrá que estar a si el titular de la explotación es persona física o jurídica al objeto de determinar la naturaleza del impuesto que estará sujeto. Así, si se trataran de una persona jurídica estará sometido al Impuesto sobre Sociedades por el contrario de ser personas físicas lo sería por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando el titular fuera persona jurídica los rendimientos derivados de la explotación agraria acorde a lo dispuesto por el art.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, estarán sujeto al Impuesto sobre Sociedades. Este es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta, cualquiera que fuera su origen, obtenidas por las sociedades y demás entidades jurídicas entre las que enumera, y por vinculación a la presente investigación, a las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.

En cuanto a la determinación de la deuda tributaria, lo que traemos a colación con lo visto anteriormente de computación y valoración de los rendimientos, señalar que la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Que dicha base se determina bien por el método de estimación directa, o por el de estimación objetiva cuando la Ley determine su aplicación, y subsidiariamente por el de estimación indirecta. Respecto al cálculo de la base imponible por el método de estimación directa señalar que, lo que tiene especial importancia en el ámbito agrario de ahí muchas de sus especialidades, se llevará a cabo a partir del resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, y demás leyes relativas a dicha determinación y en las demás disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, corregido conforme lo dispuesto en la Ley del impuesto.

Por último, en cuanto a este impuesto, reseñar que no guarda ninguna especialidad, con respeto al resto de sociedades, por el hecho de ser Sociedad agraria con lo que será de aplicación el resto de disposición del impuesto en igual condiciones de cualquier otra sociedad con independencia sector de actividad. No obstante, de cara a un análisis completo habría que tener en cuenta otras normas que, por el tipo de sector, reconoce beneficios a las personas físicas o jurídicas cuya actividad se lleva a cabo en el mismo. Ejemplo de ello es en

el ámbito de las explotaciones asociativas prioritarias, se les reconoce beneficios fiscales vinculados con el Impuesto de Sociedades¹²², como el disfrutar de libertad a la hora de amortizar los elementos del inmovilizado material afectos a la realización de sus actividades agrarias y por otro, en el caso particular de que esas explotaciones asociativas prioritarias fueran cooperativas agrarias especialmente protegidas se le reconocería una bonificación en la cuota íntegra del Impuesto del 80 por 100.

Desde la perspectiva tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, como del Impuesto sobre Valor Añadido, artículo 5.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, las actividades agrícolas, forestales y ganaderas tendrán la consideración de una actividad económica y por tanto los rendimientos derivados de las mismas serán imputados como tal. En este caso los ingresos y gastos deberán ser determinados según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

En lo que al régimen de estimación directa, en sus dos modalidades, normal y simplificada, siendo esta última posible cuando en el ejercicio anterior la cifra de negocio del conjunto de todas sus actividades empresariales y profesionales, no haya superado los 600.000. Se aplicará cuando el sujeto no cumpliera los requisitos para serle aplicación o renuncia al régimen de estimación objetiva.

En cuanto a sus obligaciones formales se nota claramente como la normativa tiene en cuenta el posible nivel de empresas a quien ira dirigido cada métodos, así los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros: a) Libro registro de ventas e ingresos, b) Libro registro de compras y gastos, c) Libro registro de bienes de inversión.

¹²² Artículo 14, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

En cambio para los sujetos que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el párrafo anterior.

Es de destacar que para el sector agrario y acorde la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con el artículo 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, será aplicable, además, a las actividades a las que resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, que a continuación se mencionan, entre las que enumera, actividad agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre Valor Añadido.

No obstante, la propia Orden establece exclusiones a quienes concurriendo los requisitos para serles de aplicación el régimen de estimación objetiva superara las magnitudes recogidas en el art. 3 de la Orden. Para el conjunto de actividades, 450.000 euros de volumen de ingresos anuales,¹²³ pero cuando el volumen se correspondiera únicamente actividades agrícolas, forestales y ganaderas en este caso el volumen de ingresos estaría en 300.000

¹²³ Ver el art. 3 de la ORDEN HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, que señala que a los efectos de conmutar dicha cuantía: A estos efectos, sólo se computarán: Las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, o en el libro registro previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Las operaciones, no incluidas en el párrafo anterior, por las que estén obligados a expedir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, con excepción de las operaciones comprendidas en el artículo 121, apartado tres, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de los arrendamientos de bienes inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.

No obstante, a los efectos del método de estimación de estimación objetiva, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran determinadas circunstancias.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas para el anterior supuesto.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

euros, no aplicable a todas las actividades sino a las recogidas expresamente en la letra b) del art. 3.1 de la Orden, y que tampoco superen un volumen por compra de bienes y servicios de 300.000 euros anuales para el conjunto de todas las actividades económicas desarrolladas.

Entre las reglas dispuesta para el computo de las mismas destacar el que deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurren las siguientes circunstancias: a) que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares, entendiendo que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas y, b) que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Con respecto a las obligaciones formales señalar que los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

De igual manera que como hicimos con el Impuesto sobre Sociedades cabe señalar la existencia del reconocimiento de determinados beneficios, bien para el caso del sujetos pasivos del IRPF, o en general que viene recogidos en normativa propias del sector agrario. Así, dentro de la propia normativa agraria la existencia de regulación relativa aspectos fiscales. Así tenemos la Ley de Bases de 26 de diciembre de 1939, para la colonización de grandes zonas, Base 35, que reconocía que “las Entidades colonizadoras gozarían de reducciones en los impuestos del Timbre y derechos reales, así como en los aranceles notariales y de los Registros de la Propiedad”, o la Ley de 17 de julio de 1946, que declaraba exentas de los impuestos de Derechos reales y de Timbre las enajenaciones y adquisiciones que se llevara a cabo por el Instituto Nacional de Colonización para el cumplimiento de sus

finés, aplicable igualmente, en virtud del artículo 34 de la Ley 21 de abril de 1949, a la colonización y distribución de la propiedad de las zonas regables.

Posteriormente, fuera del ámbito de Instituto Nacional de Colonización, estos mismos beneficios se hicieron extensibles a las explotaciones agrarias y acorde a las figuras impositivas del momento. Así, Ley 49/1981, de 24 de diciembre, aprobaba el estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes, declaraba exento del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las transmisiones inter vivos de tierras realizadas mediante créditos concedidos al amparo de modernización o desarrollo de una explotación familiar. Asimismo, también sería aplicable dicha excepción para constitución o cancelación de las garantías que pudieran exigir tales créditos bien en ese mismo impuesto o, en su caso, cuando no operara en el del Impuesto sobre Tráfico de las Empresas.

También se reconocieron bonificación¹²⁴, del cincuenta por ciento, en la base imponible del Impuesto correspondiente cuando se transmitiera la explotación íntegramente, ya fuera en pleno dominio o en nuda propiedad, a favor de un colaborador o por la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente. O bien la no sujeción a impuesto alguno que grabara negocios jurídicos mediante los cuales se tendiera a completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación familiar agraria.

Actualmente, con base en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias, recogiendo aquellos antecedentes se reconoce una serie de beneficios fiscales tanto en el ámbito del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados¹²⁵, como en el de aquellos Impuestos que grabaran préstamos hipotecarios, vinculados, o la transmisión, intervivos o mortis causa¹²⁶, permuta de finca rústica o de explotación agraria que tuviera, o alcanzará, la condición de prioritaria.

También, como consecuencia de las medidas fiscales para el fomento a la instalación de jóvenes en las tareas de dirección y gestión de explotaciones prioritarias, se han

¹²⁴ Artículo 62 de la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes.

¹²⁵ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

¹²⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37 1992 de 28 diciembre.

reconocido beneficios en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el recogido en el Ap. 5 del artículo 20 de la Ley 19/1995, que fue derogado por la Disposición derogatoria única 1.d del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ese precepto reconocía a los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinaran el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán reducir el correspondiente a su actividad agraria en un 25 por 100 durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria siempre y cuando acreditaran la realización de un plan de mejora de la explotación.

Pero la Ley 19/1995, no se quedaba ahí, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que reconocía, Disposición adicional sexta¹²⁷, beneficios fiscales para la transmisión de determinadas fincas rústicas y explotaciones agrícolas en los términos establecido en el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, regula los beneficios fiscales en el IRPF a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias.

3.2. La explotación agraria desde la perspectiva de la Seguridad Social: repercusión de los rendimientos de la explotación en los recursos del Sistema y la cobertura de la explotación agraria

En cuanto a la repercusión que los rendimientos de una explotación agraria, en verdad podemos decir que cualquier rendimiento de cualquier actividad económica o profesión, podrán tener en la esfera de la Seguridad Social podemos decir, sin error a equivocarnos, que es nula en lo que respecta a los ingresos del sistema. No obstante, ya desde un punto de vista consolidado de toda la gestión del sistema lógicamente si tendrá repercusión que una empresa tenga, o no, rendimientos ya que eso repercutirá en los recursos, por la relación con el empleo de la afiliación y la recaudación, porque hará variar volumen de morosidad, la ejecución de

¹²⁷ Fue prorrogada, para los años 2000 y 2001, por la Disposición transitoria 7 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, y desarrollada por el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, que regula los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias.

deuda, así como el número de medidas de fomento e incentivos vía bonificación de las cotizaciones que en definitiva harán que el volumen de la recaudación reduzca.

Pero con respecto a la relación directa con el rendimiento, a diferencia de los Impuestos sobre la renta, las cotizaciones sociales no se determinan ni graban la obtención de renta por parte del sujeto pasivo sino que son fruto de la afiliación¹²⁸ obligatoria¹²⁹ a que están sometidos los trabajadores por cuenta propia o ajena a que hace mención el art. 7¹³⁰ del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Consecuencia de esa afiliación son las cotizaciones sociales¹³¹ y las prestaciones del sistema, de igual modo, podemos decir, que en el ámbito tributario lo son los tributos y en contraprestación, aquí sin afectación, la generalidad de los gastos asumidos por el Estado.

En cuanto a la cotización, al igual que los impuestos, señalar que será obligatoria y nace desde el momento en que se inicie la actividad correspondiente En cuanto a los sujetos responsables de la obligación de cotizar y del pago de los demás recursos de la Seguridad

¹²⁸ Tal como define la Real Academia de la Lengua afiliarse es inscribir a alguien en un asociación o grupo, de manera que la afiliación a la seguridad social es inscripción, en ese caso obligatoria, a un sistema de previsión social. La afiliación será única para la vida de las mismas y para todo el sistema, sin perjuicio de las altas y bajas en los distintos Regímenes que lo integran, así como de las demás variaciones que puedan producirse con posterioridad a la afiliación

¹²⁹ Ver art. 12 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la ley general de la Seguridad Social.

¹³⁰ El art. 7 del RDLeg 1/1994, que determina que: Estarán comprendidos en el Sistema de la Seguridad Social, a efectos de las prestaciones de modalidad contributiva, cualquiera que sea su sexo, estado civil y profesión, los españoles que residan en España y los extranjeros que residan o se encuentren legalmente en España, siempre que, en ambos supuestos, ejerzan su actividad en territorio nacional y estén incluidos en alguno de los apartados siguientes:

a) Trabajadores por cuenta ajena que presten sus servicios en las condiciones establecidas por el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores en las distintas ramas de la actividad económica o asimilados a ellos, bien sean eventuales, de temporada o fijos, aun de trabajo discontinuo, e incluidos los trabajadores a distancia, y con independencia, en todos los casos, del grupo profesional del trabajador, de la forma y cuantía de la remuneración que perciba y de la naturaleza común o especial de su relación laboral.

b) Trabajadores por cuenta propia o autónomos, sean o no titulares de empresas individuales o familiares, mayores de dieciocho años, que reúnan los requisitos que de modo expreso se determinen reglamentariamente.

c) Socios trabajadores de Cooperativas de Trabajo Asociado.

d) Estudiantes.

e) Funcionarios públicos, civiles y militares.

¹³¹ PÉREZ ROYO, F.: (1999). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Aranzadi, 25ª edición, Madrid, 2015, pág. 61. Señala que junto al sistema tributario en sentido estricto, existe el sistema de recursos de la Seguridad Social. Este sistema se alimenta fundamentalmente de cotizaciones sociales de empresario y trabajadores, cuya naturaleza es sustancialmente idéntica a la del tributo. En la literatura contemporánea se emplea al respecto la denominación de impuestos sobre las nóminas (payroll taxes). Se trata, como decimos, de impuestos, pero cuya regulación y gestión se establece en un sistema normativo propio, distinto del tributo propiamente dicho.

Social las personas físicas o jurídicas o entidades sin personalidad a las que las normas reguladoras de cada régimen y recurso impongan directamente la obligación de su ingreso y, además, los que resulten responsables solidarios, subsidiarios o sucesores «mortis causa» de aquéllos, por concurrir hechos, omisiones, negocios o actos jurídicos que determinen esas responsabilidades, en aplicación de cualquier norma con rango de ley que se refiera o no excluya expresamente a las obligaciones de Seguridad Social, o de pactos o convenios no contrarios a las leyes.

Hasta aquí parece no haber diferencia alguno con respecto a un impuesto que recayera sobre las rentas obtenidas por el sujeto pasivo incluso más, ya que a los efectos de cuantificar el importe de la deuda, cotización social¹³², de igual forma se establece sobre dos elementos la base y tipo de cotización los cuales vendrán recogido cada año en la Ley de Presupuesto Generales del Estado.

Esta base y tipo vendrá establecida en función de los diferentes regímenes o sistemas especiales que comprende el Sistema de Seguridad Social. Por ello, y con objeto de concretar, únicamente haremos mención por la parte que lo relaciona a la presente investigación, a los titulares de explotaciones agrarias.

Es necesario definir o delimitar, tal como tratamos en el punto 2.42 del Capítulo Primero de la presente investigación, ya que el sistema de Seguridad Social da cobertura a los trabajadores pero no al empresario de forma que si el titular de la explotación lleva a cabo únicamente gestiones de dirección y gestión no habría repercusión para el sistema salvo por la inscripción de la empresa. En cambio, si además de titular de la explotación lleva a cabo labores agrarias recaería sobre el la obligación de proceder a darse del alta en el régimen correspondiente.

¹³² El art. 6.2 del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, define la cuota como 2. La cuota de la Seguridad Social expresa el importe de la obligación de cotizar a la Seguridad Social durante un tiempo reglamentariamente delimitado, designado período de liquidación, respecto de los sujetos obligados a cotizar. Dicha cantidad resulta de la operación liquidatoria de aplicar un porcentaje, llamado tipo de cotización, a una cantidad fijada en las normas aplicables a la cotización en los diferentes Regímenes que integran el Sistema de la Seguridad Social, denominada base de cotización, y de deducir, en su caso, el importe de las bonificaciones y/o reducciones que resulten aplicables, sin perjuicio de que su cuantía pueda ser fijada directamente por las normas reguladoras de la cotización en los distintos Regímenes del Sistema.

Tradicionalmente tanto los trabajadores por cuenta propia como ajena agrarios estaban obligados afiliarse en el régimen especial agrario pero con la Ley 18/2007, de 4 de julio¹³³, se procedió a integrar, como un sistema especial, a los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos. De manera que los titulares de explotaciones agrarias que además realizaran de manera personal y directa en su propia explotación actividades agrarias deberán integrarse en el Sistema especial del Régimen especial de Trabajadores Autónomos.

Vista la nula influencia que tienen los rendimientos de la explotación agraria desde la perspectiva de la determinación y liquidación de la deuda social únicamente no queda por completar, de manera específica para el titular de la explotación, la cuantificación de lo que sería la obligación para el titular. La Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, recoge art. 103.6 que los tipos, para Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios, establecido en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, desde el 1 de enero 2015 será para las contingencias de cobertura obligatoria, cuando el trabajador haya optado por elegir como base de cotización una base comprendida entre 884,40 euros mensuales y 1.061,40 euros mensuales, el tipo de cotización aplicable será el 18,75 por ciento. Si el trabajador hubiera optado por una base de cotización superior a 1.061,40 euros mensuales, a la cuantía que exceda de esta última le será de aplicación el tipo de cotización del 26,50 por ciento. Al margen de esta, que será la general, podrá optar por una mejora voluntaria de la Incapacidad Temporal por contingencias comunes, cuyo tipo es del 3,30 por ciento, o del 2,80 por ciento si el interesado está acogido a la protección por contingencias profesionales. Y en cuanto a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales es de aplicación los porcentajes de la tarifa de primas incluida en la disposición adicional cuarta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.

¹³³ Ley 18/2007, de 4 de julio¹³³, por la que se procede a la integración de los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.

CAPÍTULO TERCERO

EL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL Y EL ACTUAL RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDAD DE LA PENSIÓN DE JUBILACIÓN CON LA REALIZACIÓN DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

1. La evolución hacia de Sistema Seguridad Social obligatoria

Si bien el punto de partida, cronológicamente hablando, habría que situarlo con la Ley de 30 de enero de 1900, de accidentes de trabajo, fue con la creación del Instituto Nacional de Previsión (INP), Ley de 27 de febrero de 1908, de organización por el Estado de un Instituto Nacional de Previsión, cuando se dio, en nuestro país, el paso inicial en materia de política social de previsión que inspiró el posterior régimen de seguros sociales obligatorios (*);y posteriormente con la Ley de Seguridad Social, aprobada por Decreto 907/1966, de 21 de abril, la que provocó el tránsito a un auténtico Sistema de Seguridad Social¹³⁴.

En ese momento estábamos ante un país eminentemente rural si bien ya existían importantes núcleos industriales y una población que rondaba los veinte millones de personas, de las cuales unos siete millones constituían la población activa. El Instituto Nacional de Previsión (INP), sin perjuicio de la importancia que jugaría posteriormente en esos momentos no representó otra cosa que, así es ampliamente reconocido por la doctrina,¹³⁵ el intento de dotar a toda la labor asistencial de carácter público desarrollada hasta ese momento en nuestro país de un eje normativo que fuera capaz de proporcionarle una ordenación general y un soporte institucional que permitiera ir hacia una estructura común como sería la red mutualista y asistencial que acompañaría durante un largo periodo a las entidades gestoras de las Seguridad Social.

La función que llevaba a cabo dicho organismo no fue completa en la medida que no abarcaba la protección de las contingencias profesionales, por otra parte lógico si tenemos en cuenta que la Ley de 1900 era anterior al nacimiento de dicho instituto y por tanto no hacía

¹³⁴ Tal como recoge POSADA, C.G: *Los seguros sociales obligatorios en España*”, Madrid, s.f., pág. 81.

¹³⁵ (Dir) GARCÍA MURCIA, J. y CASTRO ARGUELLES, M^a. A.: *La Previsión Social en España: Del Instituto Nacional de Previsión al Instituto Nacional de la Seguridad Social*, MTAS., Madrid, 2007.

menção alguna al mismo, y, posteriormente, con la Ley de Accidentes de Trabajo de 10 de enero de 1922, si bien ya había sido creado no se le atribuyó, directamente, la condición de entidad aseguradora de las contingencias profesionales. Empero, se le encomendaba dos importantes funciones en dicho ámbito: “fomento del seguro mutuo de accidentes de trabajo” y la administración del “fondo especial de garantía” para los supuestos de responsabilidad empresarial las cuales se mantuvieron¹³⁶ con el Texto Refundido de 8 de octubre de 1932, en el cual se dio posibilidad a los patronos, obligados legalmente a asegurar los accidentes de trabajo, la posibilidad de utilizar la Caja Nacional del seguro de accidentes de trabajo que debía constituir el Instituto Nacional de Previsión; y posteriormente con el Decreto de 22 de junio de 1956 dando soporte institucional y financiero a las contingencias de esta naturaleza.

Dentro del ámbito de la protección de las contingencias profesionales, en cuanto al ámbito agrícola, por la parte que afecta a la titularidad de una explotación agraria señalar la existencia de una regulación particular, y diferenciada, de la protección de los accidentes de la agricultura a través del Decreto de 25 de agosto de 1931, por el que aprobó el reglamento de accidentes de la agricultura.

Este complicado entramado institucional, de múltiples organismos con iguales o diferentes funciones, lo único que puso de manifestó con el tiempo fue su poca operatividad y numerosos problemas de funcionamiento dentro de lo que en ese momento constituía la estructura de la Seguridad Social. Fruto de esas circunstancias se crea, como primer paso, el Ministerio de Sanidad y Seguridad Social, el cual, pese a su efímera vida, reorganizaría ese complicado entramado de organizaciones y funciones que comenzó con la creación de la Tesorería General de la Seguridad Social, por el Real Decreto 23/1978, de 15 de septiembre, continuó con el resto de Entidades Gestoras, por el Real Decreto Ley 36/1978¹³⁷, tal como las conocemos hoy con ciertas variaciones fruto de tiempo transcurrido.

¹³⁶ Código de Trabajo de 1926

¹³⁷ Real Decreto Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la salud y el empleo.

1.1 Configuración de la Seguridad Social como un sistema de seguro social obligatorio

Inicialmente, Eduardo Dato, artífice político, y Maluquer, artífice técnico, atendiendo a las particulares circunstancias socio-económicas y políticas del país promocionaron el establecimiento de un régimen de seguro social basado en la “libertad subsidiada”,¹³⁸ como vía intermedia entre el “seguro libre” y el “seguro social obligatorio”¹³⁹, basado en un régimen técnico-financiero de capitalización. Este sistema fue defendido por diferentes líneas de pensamientos que iban desde el Krausismo liberal social al catolicismo social pasando por los conservadores reformistas.

El sistema de libertad subsidiada, basado en operaciones de seguro que, si bien eran libres de contratación, el Estado se obligaba a bonificar, estaba motivado por una finalidad pragmática por la cual se vinculaba la intervención estatal en lo social con la consecución de la paz social¹⁴⁰. La intervención del Estado se producía a través de la bonificación que constituía renta nueva o adicional a la contratada por las personas interesadas.

La práctica puso de manifiesto que el seguro social subsidiado, al igual que el seguro libre, era insuficiente para cubrir los riesgos inherentes a la condición del trabajador, por ello se resaltó la necesidad de tender al seguro obligatorio. El fundamento de este giro, siguiendo a Maluquer, se encuentra en la concepción del seguro social como un “seguro de utilidad pública,” lo que justifica la eficacia general exigible y la necesaria intervención del Estado.

De manera que frente a las concepciones individualistas defensoras del seguro privado, así como las del subsidiario, en términos de teoría León Duguit, la función social de la previsión posibilita el limitarla en interés de la colectividad y una mayor e intensa

¹³⁸ Tanto Maluquer como López Núñez concibieron ese régimen de libertad subsidiada como un régimen previsor de transición entre seguro libre o voluntario y el seguro obligatorio; se trataría de preparar progresivamente la creación de seguro social obligatorio.

¹³⁹ MALDONADO MOLINA, J.A.: *Génesis y evolución de la protección social por vejez en España*, MTAS., Madrid, 2002, cap. 3 págs. 49 y ss. El primer seguro obligatorio en España fue el “retiro obrero”, creado por el Real Decreto de 12 de marzo de 1919, al cual le siguieron, completando el marco de los seguros sociales, la cobertura de otros riesgos como enfermedad, invalidez y maternidad.

¹⁴⁰ LÓPEZ NÚÑEZ, A.: *Régimen de transición entre el seguro libre y el seguro obligatorio*, (1910), Anales del INP., núm.3, Tít. ,II, 2ª edición, INP, Madrid, 1926. Entretanto se prepara el seguro obligatorio hay que cultivar este otro seguro intermedio que se ha establecido como un elemento de salud pública y de paz social y una garantía de progreso para el pueblo y de conservación y vigor de nuestro país.

intervención del Estado. Como señala el Prof. Monereo Pérez¹⁴¹ “la justificación para esa intervención se encuentra en su finalidad de auxilio a personas económicamente débiles, la protección al trabajo nacional -favorecido por diversas modalidades de intervencionismo-, y por la necesidad humanitaria de atender, directamente, la Administración Pública a la vejez de obreros sin pensión asegurada y desamparados.

Es esa concepción de la Seguridad Social, como un seguro de utilidad pública, la que fundamenta el sentido de la actual legislación de incompatibilidad de la pensión jubilación con la realización de cualquier trabajo o actividad económica. Igualmente, es esa naturaleza la que da amparo al Estado para poder establecer esa, u otras, limitaciones a los derecho subjetivos presumiblemente tiene todo trabajador por las aportaciones económicas realizadas a lo largo de su vida laboral al organismo o entidad competente en cada momento.

Esta idea es contra la que se chocan aquellos sustentan que el derecho que tiene el pensionista es un derecho subjetivo, al igual que el que tienen en el seguro privado, y que por tanto no podría ser limitado, una vez devengado, de forma que podría tener libertad para desarrollar otro trabajo o actividad económica sin tener por ello ver como su derecho se suspende. Pero si bien es esa naturaleza jurídica la que ampara la facultad del Estado para poder limitar ese derecho no justifica totalmente el caso concreto del régimen de incompatibilidad de las pensiones de jubilación. En este caso concreto, al margen de la facultad del Estado para imponer limitaciones amparado en esa función social, de prohibir la compatibilidad del trabajo con el derecho de la pensión de jubilación podríamos encontrarlo en la percepción de otras rentas, del trabajo, que lo harían incompatible aunque no podría justificar el por qué sí lo sería, el derecho de pensión, con otras rentas como las derivada del capital mobiliario o inmobiliario. En definitiva, lo único que fundamentaría el por qué de establecer la incompatibilidad con rentas proveniente del trabajo, de actividades económicas o empresariales, se encontraría en un criterio inherente a la figura de la pensión de jubilación y es su consideración como una renta de sustitución del trabajo.

Pero la evolución de un sistema de protección no sólo tiene, si bien es el más importante a la vista de los trabajadores y de la ciudadanía en general, la perspectiva de la protección sino que también, la cual es fundamental para las entidades gestoras públicas, la

¹⁴¹ MONEREO PÉREZ, J.L.: *El Instituto Nacional de Previsión: Ubicación histórica, social y político-jurídica (Cien Años de Protección Social. Libro conmemorativo del I Centenario del INP)*. Ed. MTAS., 2007.

financiera sobre la que se sostiene ese sistema de situaciones o contingencias y de medidas de protección frente a las mismas.

Los antecedentes de lo que hoy es el sistema financiero de la Seguridad Social, dejando atrás los sistemas de libertad subsidiada, podemos verlo con el seguro social obligatorio el cual estableció la obligación empresarial de cotizar, siguiendo así el derecho germánico de seguros sociales, y complementando de esta manera la aportación que el Estado venía realizando dentro del régimen subsidiado. Respecto a la cotización empresarial, a los efectos de la cobertura de la vejez del trabajador, debemos destacar según la doctrina tributaria,¹⁴² que la misma constituía un mayor importe de la retribución del trabajador. Por el contrario, la cuota obrera, aquella aportada por el trabajador, conservó la tradición latina del derecho social mediante la regulación de un sistema de mejoras voluntarias del retiro obrero. El conjunto de esas aportaciones constituyeron un fondo, generado conforme a un régimen de capitalización financiera frente al reparto, encaminado a garantizar el derecho a un retiro.

Desde la perspectiva del gestor (cajas, mutualidades, instituto nacional previsión), de los recursos financieros del seguro social obligatorio, al igual que hoy en día para la Seguridad Social, la aportación realizada en concepto de cotización, tanto de la cuota patronal como obrera, constituye el principal recurso¹⁴³ los cuales estarán afectados a sus fines propios. Así ha continuado hasta hoy en día donde se ha dado un paso más con reconocimiento como principio básico en la gestión financiera de la Seguridad Social del principio de separación de las fuentes de financiación, tal como recoge el informe del 2014 del Pacto de Toledo.

Esos recursos, fruto de las aportaciones realizadas, garantizan a las personas comprendidas en su ámbito la protección adecuada frente a las contingencias y situaciones contempladas en la Ley. Compromiso que con el tiempo no solo se mantuvo sino que, desde la perspectiva de las coberturas, se ha ido ampliando por el número de las situaciones o contingencias sino también por la forma en que son actualmente cubiertas. Este aspecto, frente a los anteriormente visto, es otro de los que se opone frente a quien reclama, en

¹⁴² Ver MONEREO PÉREZ, J.L.: El Instituto Nacional de Previsión: Ubicación histórica, social y político-jurídica, (Libro Cien Años de Protección Social En España), Edt. MTAS., 2007. Asimismo, ver las Consultas de la Dirección General de Tributos N° 0938-01, de la Sub. Gral. del Impuesto Sobre la Renta de 25 de mayo de 2001; y N° 2034-99, de la Sub. Gral. del Impuesto Sobre la Renta, de 27 de octubre de 1999.

¹⁴³ Art. 80 del RDL 1/1994, de 20 de junio, aprueba Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

relación con la pensión de jubilación, un derecho similar al del seguro privado basado en capitalización. Y es que en el caso del sistema de Seguridad Social, en función a la aportación realizada a lo largo de su vida laboral, el trabajador, sus familiares o asimilados, adquieren, conforme principios de universalidad, unidad, solidaridad e igualdad, una serie de derechos de muy diversa naturaleza, no solo de jubilación o retiro, como son la asistencia sanitaria, prestaciones económicas y el desempleo.

De manera que si bien los derechos, adquiridos por el trabajador son varios y de diversa naturaleza, en cambio la aportación realizada y que da derecho a los mismos es una y unitaria, con la salvedades del desempleo y formación profesional. De ahí el no poder determinar la parte de la cotización que correspondería imputar a cada una de las situaciones o contingencias cubiertas. Por tal motivo, no se configuró como un régimen de capitalización financiera sino de reparto encaminado a garantizar el derecho a un retiro acorde a las exigencias y dignidad humana, tal como pensaba Maluquer, razón por la que se hablaba de seguro social. Así lo recoge, actualmente, la Ley General de la Seguridad Social (RDLeg 1/1994, de 20 de junio), al determinar, en el art.87, que “el sistema financiero de todos los regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social será el de reparto, para todas las contingencias y situaciones amparadas por cada uno de ellos.” En el cual, como veremos posteriormente al estudiar el marco constitucional del derecho de Seguridad Social, como se atribuye, por la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 103/1983, 65/1987, 127/1987 y 189/1987), a la cotización una naturaleza global dominada por el principio de unidad no consiente en principio la fragmentación proporcional y particularizada de las contingencias que cubre, ni permite, por consiguiente, hablar de fracción de cuota correspondiente a la asistencia sanitaria o a cualquier otra prestación.

En esa evolución, de forma paralela, se fue gestando el mutualismo laboral que, si bien tuvo como antecedente lejano la Ley de 6 de diciembre de 1941, de Mutualidades¹⁴⁴ -primera intervención, después de la guerra, del nuevo gobierno en el ámbito del seguro social de carácter privado-; surgió posteriormente con las Reglamentaciones de Trabajo (entre 1946 y 1949). Fueron apareciendo mutualidades o montepíos de previsión social por ramas de actividad, complementarios al sistema de seguros sociales obligatorios, también con carácter

¹⁴⁴ Si bien la Ley de 14 de mayo de 1908¹⁴⁴, dejaba fuera de la misma a los Montepíos, Sociedades de Socorros mutuos, y, en general, las constituidas con fines exclusivamente benéficos, siempre que sus fondos se destinen únicamente a realizar dichos fines.

obligatorio para todos los incluidos en su ámbito de aplicación personal, territorial y funcional. El hecho de que las mutualidades laborales surgieran de simples órdenes ministeriales llevó, en busca de un amparo acorde a su naturaleza, a la aprobación del Decreto de 10 de agosto de 1954, por el que se dictan las normas reguladoras del mutualismo laboral y la Orden de 10 de septiembre de 1954 que constituirían, junto a los Estatutos, el marco normativo básico del mutualismo laboral.

La cobertura del Mutualismo Laboral, inicialmente establecida para los trabajadores por cuenta ajena, se extendió por el Decreto 1167/1960, de 23 de junio, a los trabajadores independientes, autónomos y artesanos, respetando, de igual manera, la afectación al Plan Nacional de Seguridad Social, por la cual se exigía que la acción a emprender se ajustara a los postulados básicos de solidaridad nacional, conjunta consideración de los riesgos, unificación y coordinación de medios y servicios y aquellas otras medidas que lleven a la máxima simplificación, eficacia, eficiencia y economía de la estructura administrativa necesaria para la función a realizar.

Un aspecto a destacar, desde la perspectiva de la compatibilidad de la prestaciones reconocidas por las Mutualidades, Montepíos Laborales y Cajas de Empresas, es que eran totalmente compatibles con las prestaciones de seguro obligatorio de vejez invalidez (SOVI), de manera que no procedía aplicar, sobre esta última, descuento alguno.

La expresión Seguridad Social, en la cual están presentes ideas como la solidaridad entre las distintas clases de la sociedad y la provisión universal de un mínimo de existencia¹⁴⁵, apareció por vez primera, en un sentido político y jurídico, con la aprobación de la Federal Social Security Act. de Estados Unidos en 1935, siendo, posteriormente, proclamada un Derecho Humano Fundamental en la Carta Atlántica (1941); por las Naciones Unidas, en la Declaración de los Derechos Humanos (1945); por el Consejo de Europa (1949); y por la OIT (1952).¹⁴⁶

¹⁴⁵ Ver MONEREO PÉREZ, J.L.: El Instituto Nacional de Previsión: Ubicación histórica, social y político-jurídica, (Libro Cien Años de Protección Social En España), Ed. MTAS., 2007, pág. 70.

¹⁴⁶ MERCADER UGUINA, JESÚS R.: La Configuración del Sistema de Seguridad Social: de la Ley de Bases a la Ley de Pensiones no Contributivas, (Libro Cien Años de Protección Social En España), Edt. MTAS., 2007.

El moderno concepto de Seguridad Social universal, fruto de la separación que se produce en 1945 entre el Derecho de la Seguridad Social y del Derecho del Trabajo,¹⁴⁷ engloba a todas aquellas medidas encaminadas a salvaguardar la seguridad económica de los individuos sean estos asalariados o no.

La configuración de la previsión social como un sistema, como ya anticipamos con la Ley de Bases de la Seguridad Social (1966), supuso estructurarla como un conjunto de elementos funcionalmente relacionados con la finalidad de lograr una protección global e integrada. De manera que la publicación de la protección social jugó en aquel momento un papel fundamental¹⁴⁸. Con dicha Ley se adoptaron dos medidas importantísimas: por un lado, establecer la inexistencia de ánimo de lucro en la gestión pública de la Seguridad Social¹⁴⁹ y, por otro, considerar conjuntamente las situaciones y contingencias susceptibles de protección en virtud de sus efectos y con omisión de sus causas.

La consideración conjunta de las situaciones y contingencias que recogía la exposición de motivos¹⁵⁰ de la Ley de Bases quedó, en la práctica, como una mera aspiración ya que las contingencias profesionales continuarían manteniendo una situación privilegiada tanto en el acceso como en la extensión e intensidad de la protección. De forma que se apreciaba claramente dos perspectivas: una individual y otra colectiva. Desde la perspectiva individual se trataba de que las situaciones o contingencias, definidas con carácter general, se entendieran unívocamente (sin que circunstancias de lugar o de tiempo determinaran variaciones esenciales que pudieran tener reflejo en la desigualdad de las prestaciones). Y desde la colectiva se pretendía evitar la aparición de categorías privilegiadas de personas (procurando ofrecer un trato, en la medida de lo posible, que no presentase diferencias notables cualquiera que fuera el sector económico en que se hubiese trabajado o la naturaleza de la actividad específica).

¹⁴⁷ DURAND, P.: *La politique contemporaine de sécurité sociale*, Paris, 1953, defendía completa autonomía científica del Derecho de la Seguridad Social respecto del Derecho del Trabajo.

¹⁴⁸ La publicatio o publicación consiste en la reserva expresa que hace el ordenamiento jurídico al Estado de una actividad o de la titularidad de ciertos bienes. Es un requisito necesario para que la actividad pueda ser considerada un servicio público, o para que los bienes ingresen al dominio público. Trasladar la regulación de una determinada actividad desde el derecho privado al derecho público, como por ejemplo que el Estado asuma la propiedad de una empresa privada.

¹⁴⁹ Exposición de motivos 1.5 de la Ley de Bases de la Seguridad Social (Ley 193/1963, de 28 de diciembre).

¹⁵⁰ Exposición de motivos 1.6 de la Ley de Bases de la Seguridad Social (Ley 193/1963, de 28 de diciembre).

Con la Ley General de la Seguridad Social de 1966 se consolida un aspecto que estará presente hasta nuestros días, la partición en dos regímenes, General y Especiales¹⁵¹, de todas las disposiciones de la Seguridad Social. Como su denominación indica en el primero de ellos se integraran a la generalidad de los trabajadores por cuenta ajena que no formen parte de un determinado colectivo a los que correspondiera integrar en alguno de los Regímenes especiales (Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), Régimen Especial de la Minería del Carbón (REM) y Régimen Especial de los Trabajadores del Mar). O, aun en el régimen general fruto de proceso integración¹⁵² llevada a cabo en los últimos años, en alguno de los regímenes especiales integrados¹⁵³ (los extinguidos Regímenes Especiales de Trabajadores Ferroviarios, de Futbolistas, de Representantes de Comercio, de Artistas y de Toreros), o de los sistemas especiales (integra a los trabajadores fijos discontinuos de empresas de distintos ámbitos entre ellos el Agrario).

Dentro de los regímenes especiales, cuya justificación a la diversificación podemos encontrarla en las particularidades del ámbito o sector en que la actividad es desarrollada, señalar que se produce un cambio de tendencia con respecto a sus orígenes de ahí que, ahora, se observe una tendencia hacia la integración procurando establecer un menor número de esos regímenes pero sin obviar las peculiaridades. Especial mención merece los destinados a garantizar el trabajo autónomo¹⁵⁴ o la prestación de un trabajo por cuenta ajena en el sector primario de la agricultura y la ganadería¹⁵⁵, sectores estos que vieron ampliados sus regímenes de protección por razones políticas, sin que los mismos fueran acompañados de alzas en la

¹⁵¹ Art. 9 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (RD Leg 1/1994, de 20 de junio).

¹⁵² Con respecto a la integración fruto del Principio de Unidad, en este supuesto con la integración en el Régimen General de determinados Regímenes Especiales, comentar que dicho principio ya se viene poniendo de manifiesto desde sus inicios con el INP. Así recoge MONEREO PÉREZ, J.L.: *El Instituto Nacional de Previsión: Ubicación histórica, social y político-jurídica, (Libro Cien Años de Protección Social En España)*, Edt. MTAS., 2007, pág. 86, que señala “principio de unidad a través de la acción del INP, en el que se reasegura una parte de cada operación de seguro comprendida en el régimen legal y bonificada por el Estado en su totalidad.

¹⁵³ Quedaron integrados dentro del Régimen General por el Real Decreto 2621/1986, de 24 de diciembre, de 24 de diciembre, por el que integran los Regímenes Especiales de la Seguridad Social de Trabajadores Ferroviarios, Jugadores de Fútbol, Representantes de Comercio, Toreros y Artistas en el Régimen General, así como se procede a la integración del Régimen de Escritores de Libros en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos rigiéndose estos sistemas especiales por las normas comunes del Régimen General de la Seguridad Social, a excepción de las particularidades específicamente previstas para estos colectivos.

¹⁵⁴ Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, y por Orden Ministerial de 24 de septiembre de 1970.

¹⁵⁵ Decreto 2123/1971, de 23 de julio, que aprueba el texto refundido de las Leyes 38/1966, de 31 de mayo y 41/1970, 22 de diciembre.

previsión contributiva para garantizar el equilibrio, lo que contribuyó a la generación de déficit¹⁵⁶.

Además, esta situación venía acompañada por un modelo de cotización ligado a bases tarifadas que se encontraban alejadas de los salarios reales, con lo que ello implicaba en la capacidad financiera del sistema de Seguridad Social. Sobre todo, de cara a afrontar el pago de prestaciones que seguían una proyección encaminada a garantizar la suficiencia y revalorización -muy distinta a la de las cotizaciones-. Este problema se trató de solventar con la Ley 24/1972, de 21 de junio, de Financiación y Perfeccionamiento de la Acción Protectora del Régimen General de la Seguridad Social, mediante la sustitución por un sistema de “bases reales” que reflejara en la medida de lo posible los salarios reales percibidos por los trabajadores, si bien no llegó a fraguar hasta el Real Decreto 82/1979, de 18 de enero, por el que se dictan normas de cotización para el régimen general de la Seguridad Social durante 1979, estableciendo un sistema de bases máximas y mínimas por categorías profesionales.

No podemos acabar sin hacer una breve referencia a lo que ha sido la evolución del sistema de cobertura, o protección, dentro ámbito agrario, uno de los vértices sobre el cual se asienta el presente estudio. Destacar que desde la implantación de los subsidios de vejez y familiar del campo (1943), hasta la Mutualidad Nacional de Previsión Social Agraria (1961), todo el esquema operativo de la Seguridad Social en el sector agrario tuvo, en cierta medida, un claro significado de acción benéfica en contraste con los principios del seguro social que regían en aquel momento. Las cotizaciones, subsistencia del sistema, en aquellos momentos se caracterizaron más, en el caso de los trabajadores, por tener un carácter más simbólico que real y por la insuficiencia de las bases utilizadas para las cotizaciones de los empresarios.

En cuanto a la integración de los sujetos que fueran a realizar una actividad agraria deberíamos diferenciar según realicen la actividad, como en el supuesto planteado, en una explotación propia en cuyo caso se integraría dentro del régimen especial de trabajadores autónomos¹⁵⁷. O, en el caso de que fuera a realizar una actividad por cuenta ajena de labores agrarias, forestales o pecuarias, así como las complementarias o auxiliares de éstas en

¹⁵⁶ DESDENTADO BONETE, A.: *El sistema español de Seguridad Social ante la crisis. Análisis institucional*, en Cruz Roche, I. DESDENTADO BONETE, A., RODRÍGUEZ CABRERO, G.: *Política social y crisis económica aproximación a la experiencia española*, Madrid, Siglo XXI, 1985.

¹⁵⁷ Por la Ley 18/2007, de 4 de julio, se establece, dentro del Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, y con efectos desde 1 de enero de 2008, el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios.

explotaciones agrarias, así como los empresarios a los que presten sus servicios, en el sistema especial agrario del régimen general de la Seguridad Social¹⁵⁸

Es importante destacar que, por entender las peculiaridades del entorno donde nos moveremos y como estaba impreso en su chips ese carácter subsidiado, desde sus inicios ha sido un sector que ha contado no sólo con aportaciones del Estado, al modo de los incentivos en el marco solidaridad nacional en consonancia con los actuales planteamientos que veremos en capítulos posteriores¹⁵⁹, sino también del sector industrial de la Seguridad Social¹⁶⁰ al cual se acudía para cubrir, por insuficiencia, el coste de las prestaciones.

Un cambio importante se produjo con el establecimiento del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, aprobado por Ley 38/1966, de 31 de mayo, el cual, asentado sobre un criterio subjetivo, estimaba que era trabajador del campo no el que dedica más o menos horas o jornadas de trabajo en el curso del año, sino el que liga su vida a la labor agraria, desarrollando su trabajo con carácter habitual y siendo la remuneración o compensación que por ello obtiene el medio fundamental de subsistencia para sí y su familia. De manera que, en ese momento, no se diferenciaba y quedaban incluidos dentro del mismo tanto aquellos trabajadores que realizaran trabajos por cuenta ajena como por cuenta propia, titulares de pequeñas explotaciones agrarias en las cuales realizaran dicha actividad de forma personal y directa¹⁶¹. Esto constituye un aspecto diferencial teniendo en cuenta hoy en día que con la desaparición del régimen especial agrario se produjo la integración de los trabajadores por cuenta propia agrarios dentro del régimen especial de trabajadores autónomos¹⁶².

Pero el reglamento general¹⁶³ dictado en desarrollo de dicha ley va más allá y reconoce como empresarios, a los efectos de dicho reglamento, a toda persona natural o

¹⁵⁸ Con efecto de 1 de enero de 2012 se integró a los trabajadores del Régimen Especial Agrario dentro del Régimen General de la Seguridad Social, mediante la creación del Sistema Especial Agrario

¹⁵⁹ En esos momentos eran prácticamente ayudas directas en modo subvenciones pero también bonificaciones al modo, y como antecedente, de lo que actualmente denominamos, en el ámbito fiscal y de Seguridad Social, fines extra-fiscales.

¹⁶⁰ Exposición de motivos 2ª de la Ley 38/1966, de 31 de mayo, sobre Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social. .

¹⁶¹ Art.2 de la Ley 38/1966, de 31 de mayo, sobre Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.

¹⁶² Ver el Acuerdo de 20 de octubre de 2005 y la Ley 18/2007, de 4 de julio, por la que se procede a la integración de los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.

¹⁶³ Decreto 309/1967, de 23 de febrero, aprueba el Reglamento General sobre el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.

jurídica, pública o privada, que sea titular de una explotación agraria reputando como tal, en cualquier caso y salvo prueba en contrario, a quien ocupe trabajadores por cuenta ajena en labores agrarias.

El análisis realizado hasta el momento del modelo de Seguridad Social no tiene otro objetivo que el poder comprender cuáles han sido los antecedentes, principios, fundamentos y objetivos que se han ido produciendo hasta llegar a la actual configuración del sistema de Seguridad Social. De esta manera se trata de aproximar al lector a esos principios y conceptos, que barajaremos a lo largo del presente estudio, vinculado con la Seguridad Social que nos permitirán entender mucho mejor los criterios que han llevado al legislador a configurar la pensión de jubilación como una “renta de sustitución” y adoptar, acorde al sistema de reparto, como criterio general el de la incompatibilidad del derecho de pensión de jubilación con la realización de cualquier trabajo por cuenta ajena con solo determinadas excepciones reconocidas expresamente para ámbitos determinados.

Asimismo, acorde a esos mismos antecedentes, también podemos tomar conciencia de la importancia que ha ido adquiriendo lo que hoy conocemos como “principio de sostenibilidad financiera” sobre el cual se sustentara todo el sistema teniendo en cuenta, en definitivas, que lo que persigue, como su denominación indica, la sostenibilidad financiera del sistema de pensiones tal como lo conocemos actualmente, amplias cobertura, sostenido sobre cotizaciones sociales y determinadas aportaciones del Estado, principio reparto y solidaridad inter-generacional y la separación de las fuentes de financiación entre lo contributivo y no contributivo. De igual manera que los principios y criterios del párrafo anterior no ayudaran a comprender el sistema de Seguridad Social los enunciados ahora nos permitirán, de cara a enlazar y comprender posteriores capítulos, conocer los criterios y principios que afectan a la gestión económico-financiera para entender mejor como podrán afectar las medidas legislativas de incentivos y fomento extra-fiscales que se adopten al ámbito de los recursos públicos, de Seguridad Social y de la hacienda pública, como al ámbito de las actuaciones de las organizaciones, públicas y privadas, dentro del marco que conocemos como “responsabilidad social”.

No obstante, resulta más interesante el análisis del modelo de cotización desde la perspectiva de una posible alternativa de compensación al sistema de Seguridad Social en el supuesto de permitir compatibilizar en todo caso, con independencia de ingresos u otros

requisitos, el cobro de la pensión con la realización de la explotación agraria. Esa compensación podría estar en el establecimiento de una cotización, al estilo de la solidaria recogida en el RDL 5/2013, que permitiera al sistema compensar de alguna manera el reembolso del pago de pensión realizado pero en este caso sobre bases reales, no de los conceptos retributivos que se utilizan para los trabajadores por cuenta ajena, sino sobre bases reales ajustadas, a lo que el sistema de Seguridad Social entienda es compensable, que equivale a la rentabilidad obtenida por el sujeto en la realización de esa actividad económica.

1.2 Refrendo constitucional al mantenimiento del sistema de Seguridad Social

El Estado viene obligado, constitucionalmente, a atender las necesidades del individuo, obligación que encuentra su fundamento en el art. 1.1 de la Constitución Española de (1978)¹⁶⁴, dentro de la proclamación del Estado social. La doctrina del Tribunal Constitucional, atribuye a “los derechos y deberes fundamentales” recogidos en el Título I, entre los que se encuentra el Derecho de Seguridad Social, la condición de principios informadores de nuestro ordenamiento jurídico.

El estado social conlleva el reconocimiento de una ciudadanía social que implica ir más allá de los derechos formales de los ciudadanos, de ahí que el sistema público defendido por la Constitución, tenga un carácter redistributivo por el cual se debe garantizar la suficiencia y adecuación para permitir la satisfacción de las necesidades básicas de los individuos y con ello una existencia digna. Esta circunstancia implica, desde el punto de vista del legislador, el establecimiento de normas que habiliten la satisfacción y efectividad de esos derechos sociales y económicos proclamados por la Constitución.

El art. 41 de la Constitución Española (1978), proclama como principio básico que “Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo”. Como puede observarse la Constitución lo que hace, es garantizar el mantenimiento del régimen público de Seguridad Social existente en ese momento si bien esto no es obstáculo para la existencia de sistemas complementarios

¹⁶⁴ Constitución Española de 27 de diciembre de 1978.

de prestaciones libres. Otros preceptos del texto constitucional complementan la regulación en la materia, el art. 50 CE¹⁶⁵, que establece la garantía para los ciudadanos de la tercera edad de obtener periódicamente pensiones adecuadas y actualizadas, el art. 25.2 CE, obliga a que cualquier trabajo remunerado, incluyendo el realizado por los condenados a pena de prisión, tenga derecho a los beneficios de la Seguridad Social, y el art. 129.1 CE dispone que la Ley establecerá la forma de participar los interesados en la Seguridad Social. Indirectamente, repercuten también en el desarrollo del Derecho de Seguridad Social la obligación de promover la cohesión socioeconómica (art 9.2 CE), el principio de no discriminación (art. 14 CE), protección de la familia (art.39.1), de los españoles en el extranjero (art.42 CE); y la protección de la salud (art. 43 CE).

Fuera del reconocimiento de la obligación de los poderes públicos de mantener un régimen público de Seguridad Social, la Constitución no recoge nada más relativo al ámbito y régimen jurídico de la misma. Por tal motivo ha sido el Tribunal Constitucional quien ha venido configurando el derecho de Seguridad Social como una “función de Estado” (entre otras por la STC 65/1987, de 21 de mayo). Es decir, un derecho de estricta configuración legal que tiene por finalidad satisfacer las necesidades de los ciudadanos en el marco de una tendencia universal tanto en el ámbito de la Seguridad Social, prestaciones contributivas, como en el de la asistencia social.

En la configuración del Derecho de Seguridad Social como una función del Estado hay dos aspectos que merecen ser destacados. Por un lado, la libertad a la hora de configurar el sistema y la capacidad de renovación de que goza el legislador sometido únicamente a los límites del propio art. 41 de la CE. Límites, tal como recoge la STC 34/1994, de 10 de febrero, que garantizan un núcleo indisponible por el legislador que ha de ser preservado en términos reconocibles para la imagen que de la Seguridad Social tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar y de otros preceptos constitucionales. Por otro, según doctrina del Tribunal Constitucional, no es posible partir de la consagración de un único modelo de Seguridad Social sino que posibilita una pluralidad de modelos. De forma que lo que la Constitución consagra es una institución, la Seguridad Social, con la única obligación de respetar aquellos rasgos que hacen posible su reconocimiento en cada momento en España, entre los que destaca su carácter público y legal.

¹⁶⁵ Art. 50 CE “Los poderes públicos garantizarán, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad.”

Dada la configuración territorial del Estado que hace la Constitución, es necesario valorar cómo afectan al derecho de la Seguridad Social las autonomías. La competencia exclusiva sobre el “régimen económico” de la Seguridad Social se reserva al Estado, de ahí la articulación del Sistema como una caja única, preservando la unidad del sistema español de Seguridad Social y el mantenimiento de un “régimen público, único y unitario”, para todos los ciudadanos. De este modo se garantizan, al mismo tiempo, la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y deberes en materia de Seguridad Social, y la satisfacción de los principios de solidaridad financiera y unidad de caja.

El derecho de Seguridad Social, por tanto, tal como reconoce en STC 49/1994, de 16 de febrero, es un derecho variable de estricta configuración legal, el legislador podrá modular en atención a circunstancias económicas y sociales que son imperativas para la propia viabilidad y eficacia del Sistema. Al respecto, debe puntualizarse que el sistema de Seguridad Social, entendido en sentido propiamente dicho, no comprenderá los sistemas autónomos y voluntarios de protección social (mutualismos de previsión social, planes de pensiones, mejoras voluntarias de Seguridad Social externalizadas a través de contratos de seguro) aun cuando fueran complementarios del sistema público e imperativo de Seguridad Social.

Esta idea, de general aceptación tanto en el plano nacional como en el internacional, como señala la STC 206/1997, de 27 de noviembre, en su fundamento jurídico .5º, no puede predicarse de instituciones protectoras cuyo origen, tanto como la extensión de la acción tutelar que dispensan, descansa en la autonomía de la voluntad. La evolución del propio sistema español de Seguridad Social, los parámetros del Derecho comparado y, muy especialmente, los compromisos asumidos por España en la materia muestran cómo resulta un factor estructural, integrante mismo de la institución de la Seguridad Social, el diseño legal imperativo de la acción protectora garantizada, de tal suerte que queda excluida a sus beneficiarios la capacidad de decisión sobre las fórmulas de protección, su extensión subjetiva potencial y su intensidad al margen de los cauces legalmente establecidos.

1.3 Antecedentes del régimen general de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo o actividad económica o profesional

El establecimiento de limitaciones, o incompatibilidades, es un aspecto que está presente en el sistema, propiamente dicho, desde sus inicios. Coincidiendo con el final de la década de los setenta y comienzo de los ochenta, época de crisis económica, aparecieron técnicas asistenciales limitadas, complementarias de la función contributiva, que en el ámbito de las pensiones se aplicaron a figuras como los complementos a mínimos, estableciendo su incompatibilidad con ciertas rentas (primero salariales y luego también con las procedentes de capital y finalmente cualesquiera otras). Otros aspectos en que se ponía de manifiesto que no estamos ante un sistema de capitalización¹⁶⁶, propiamente dicho, es que el pensionista no sólo devengaba el derecho a percibir una cantidad fija, fruto del capital aportado como cotización, sino también que la cantidad percibida como renta periódica, la pensión, será objeto de revalorización anual¹⁶⁷. Esa circunstancia, no aplicable en un sistema privado de naturaleza financiera puro, junto con la existencia de topes máximos y mínimos en la cuantía de las pensiones¹⁶⁸ a los efectos de revalorización¹⁶⁹ son fruto de la función redistributiva. Estas

¹⁶⁶ Ver el Decreto 12 de marzo de 1919, establece el régimen de intensificación de Retiros obreros, donde hace una interesante explicación del funcionamiento del Seguro Obligatorio de Vejez. Detalla que se abrirá una libreta de ahorro e las Cajas sometidas al protectorado del Ministerio de la Gobernación o en la Caja Postal a cada uno de los obreros a la cual llegaría anualmente, además, de la cuota del Estado, la patronal que a cada cual corresponda, así como sus aportaciones personales voluntarias y las bonificaciones que les fueren aplicables. Llegada la edad de retiro si la suma acumulada en la libreta de ahorro fuese suficiente para constituir una renta vitalicia inmediata de 180 pesetas anuales, se procederá seguidamente a hacerlo en el del Instituto Nacional de Previsión. En caso contrario, será transferido el capital de la libreta de ahorro a la institución de carácter público o social a que atribuya la ley la obligación de asistencia del anciano hasta su fallecimiento. En defecto de la aludida institución, podrá hacerse la transferencia a la entidad privada o al particular que toma a su cargo el sostenimiento del anciano y a falta de una y otra, al interesado, pero en ambos casos se hará en términos tales que resulten convenientemente conciliados las cantidades y los plazos de los reintegros.

¹⁶⁷ Art. 48.1 y 49 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (RDLeg 1/1994, de 20 de junio), determinan que “Las pensiones de la Seguridad Social en su modalidad contributiva, incluido el importe de la pensión mínima, serán incrementadas al comienzo de cada año en función del índice de revalorización previsto en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado” y “El importe de la revalorización anual de las pensiones de la Seguridad Social no podrá determinar para éstas, una vez revalorizadas, un valor íntegro anual superior a la cuantía establecida en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, sumado, en su caso, al importe anual íntegro ya revalorizado de las otras pensiones públicas percibidas por su titular”.

¹⁶⁸ Art. 47 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (RDLeg 1/1994, de 20 de junio), determina que “El importe inicial de las pensiones contributivas de la Seguridad Social por cada beneficiario no podrá superar la cuantía íntegra mensual que establezca anualmente la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado”.

¹⁶⁹ DESDENTADO BONETE, A.: *El sistema español de Seguridad Social ante la crisis. Análisis institucional*, en Cruz Roche, I. DESDENTADO BONETE, A., RODRIGUEZ CABRERO, G.: *Política social y crisis económica aproximación a la experiencia española*, Madrid, Siglo XXI, 1985.

circunstancias, consideradas por algún sector como injustas¹⁷⁰, son, al margen de las normativas propias del ámbito de la Seguridad Social, las que determinan que anualmente en la correspondiente ley de presupuestos¹⁷¹ se determinen limitaciones a la pensión inicial de jubilación. De manera que de cara a la valoración de los efectos que en los recursos públicos, ingresos y gastos, produce el actual régimen de incompatibilidad así como las alternativas posibles es necesario que tengamos en cuenta que, pese a constituir todos ellos recursos del sector público estatal¹⁷², la gestión económico financiera se encuentra diferenciada y por tanto debemos analizar la repercusión que las medidas sobre compatibilidad pueda producir en la esfera de la Seguridad Social y en la del estado¹⁷³.

Desde sus inicios la regulación, así lo recoge expresamente el preámbulo de la Orden TIN/1362/2011, de 23 de mayo, de lo que hoy conocemos como “Sistema de la Seguridad Social” ha venido rigiendo, como regla general, la incompatibilidad entre disfrute de la pensión de jubilación y la realización de un trabajo, cualquier actividad económica, por parte del pensionista. A los efectos de este análisis, relativo al régimen de incompatibilidad entre la pensión de jubilación y la realización de un trabajo, actividad económica, empresarial o profesional; tomaremos como punto de referencia, al haber hecho ya en el capítulo anterior

¹⁷⁰ COMAS BARCELÓ, A.: *El tope máximo de las pensiones en el sistema de la Seguridad Social: una limitación injusta*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006.

¹⁷¹ Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, se declaró la incompatibilidad de la pensión de jubilación de los distintos regímenes del sistema de Seguridad Social con el ejercicio de cualquier cargo, profesión o actividad retribuida en cualesquiera Administraciones Públicas y órganos constitucionales, así como el establecimiento, por la Ley de Presupuestos del Estado para 1985, de limitaciones a la determinación de la cuantía de la pensión inicial.

¹⁷² Ley 47/2003, de 26 de noviembre, general presupuestaria desglosa, art. 2.1, el Sector Público Estatal entre otros a) Administración General del Estado (AGE), b) Los organismos autónomos de la AGE, c) entidades públicas empresariales, dependientes de la AGE, d) Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros y entidades mancomunados.

¹⁷³ Otro aspecto a tener en cuenta, de cara a un mejor conocimiento de la gestión económico-financiera puesto que si bien la Seguridad Social como institución se integra en el Estado, como organismo autónomo, tiene presupuesto separado dentro de los presupuestos generales del Estado, por ello el conocer su ámbito institucional también contribuye a comprender mejor el funcionamiento. Desde un punto de vista institucional, brevemente y con la única idea de situar al lector dentro del ámbito de los sujetos que tienen participación en el supuesto que nos ocupa, especialmente desde de sus competencias en la gestión de los recursos públicos¹⁷³ que son diferenciados según sea la Seguridad Social o la administración general del estado; debe apuntarse que con el Real Decreto-Legislativo 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la salud y el empleo directamente vinculado con la creación del Ministerio de Sanidad y Seguridad Social, se transformó la estructura institucional del Sistema de la Seguridad Social, surgiendo tres entidades gestoras: el Instituto Nacional de la Seguridad Social, el Instituto Nacional de la Salud y el Instituto Nacional de Servicios Sociales, manteniéndose el Instituto Social de la Marina y convalidándose la Tesorería General de la Seguridad Social. La función a desarrollar por las entidades del Sistema se llevará a cabo, en régimen descentralizado, conforme a los principios de solidaridad financiera y unidad de caja.

una referencia a los antecedentes del actual régimen, el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (Real Decreto-Legislativo 1/1994), hasta llegar al momento actual.

El Texto Refundido, artículo 165, siguiendo la tradición de la normativa que le precedió recoge el mismo criterio estableciendo la regla general la incompatibilidad de la pensión de jubilación con la posibilidad de establecerse, por vía letal o reglamentaria, salvedades. Así lo ha plasmó, en su párrafo primero, señalando que “El disfrute de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, será incompatible con el trabajo del pensionista, con las salvedades y en los términos que legal o reglamentariamente se determinen”.

Pese a sus orígenes en el seguro privado, basado en criterios financieros de capitalización, el sistema de Seguridad Social aun conservando ciertos resquicios de esos criterios ha ido tendiendo hacia un sistema de naturaleza legal cuya finalidad, constitucionalmente marcada, la encontramos en el cumplimiento de una función pública. No obstante, entre esos resquicios a que hemos hecho alusión, también se encuentran ciertos principios o criterios que determinan aspectos del contenido del actual Derecho de Seguridad Social como es el régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación.

Para entender mejor estos criterio por tanto el por qué del mismo, aparte del análisis realizado en el capítulo anterior de los antecedentes de la Seguridad Social donde ponemos de manifestó la importancia de criterios como “renta de sustitución” o de “sostenibilidad financiera”¹⁷⁴, es interesante también ver cuáles son los criterios que rigen la alternativa posible al sistema de Seguridad Social desde la perspectiva del pensión de jubilación, alternativa que, por otra parte, no es real en la medida que nuestro ordenamiento, en particular la Constitución, prohíbe como sustitutivo, que no complementario, los sistemas de prestaciones privado al tenor del art. 41 CE al señalar que “La asistencia y prestaciones complementarias serán libres”.

¹⁷⁴ En relación a la sostenibilidad del sistema de pensiones es interesante ver ponencia “ Presente y futuro del mercado de trabajo y de la sostenibilidad del sistema de pensiones” de Rafael Doménech, en la UIMP, Santander, 11 de julio de 2014 dentro del seminario “Políticas de Seguridad Social y de Empleo como Motor de Crecimiento Económico” en donde señaló como conclusiones que la suficiencia, en la práctica, la pensión media representa poco más del 50 % del salario medio; para que no se vea afectada por el envejecimiento sería necesario que el empleo creciera a un ritmo superior al del número de pensiones una vez resuelto los problemas del mercado de trabajo el siguiente objetivo sería el aumento de la población activa con lo que hacer frente al aumento del número de pensionistas; y con el objetivo de alcanzar un mercado de trabajo eficiente será necesario atraer capital humano con talento.

En cuanto a los criterios que parece inspiraron, o indujeron, al legislador a mantener la regla general de incompatibilidad de la pensión de jubilación con cualquier trabajo por cuenta ajena o propia, en este caso matizado, tenemos aquel por el cual se entiende que la pensión de jubilación, y por tanto su renta, es sustitutiva del trabajo devengándose cuando, entre otros requisitos, se cesa en el trabajo de manera que si vuelve a trabajar, conforme dicho criterio, queda suspendido el derecho de pensión. Está claro que, como vimos anteriormente, pese al reconocimiento al trabajador, por las aportaciones realizadas, de un derecho subjetivo éste no se configura como un derecho pleno e ilimitado a percibir una renta determinada en el momento inicial conforme criterio financieros sino determinable, como sucede con la capitalización, pero con la diferencia de que la determinación futura de su importe, las condiciones y posibles limitaciones, vendrá determinada por disposiciones legales reguladoras del sistema de pensiones.

Por estas circunstancias, tal como reconoce el Tribunal Constitucional, el derecho del futuro pensionista de jubilación se verá condicionado por las circunstancias económicas y sociales del momento y especialmente, como unánimemente reconoce la doctrina, por la preocupación por la solvencia financiera del sistema de Seguridad Social.

La regla general de incompatibilidad, que lo único que plantea para la doctrina es la discusión sobre la conveniencia, o no, de permitir la compatibilidad ya fuera general, o particular; el único efectos que produce, conforme al actual régimen jurídico, es la alternativa al pensionista de si continuar percibiendo su pensión o, por el contrario, comenzar un trabajo o actividad económica en cuyo caso de manera automática, desde la comunicación, produciría el suspenso del derecho de pensión. Por tal motivo, nos centraremos en ver cuáles, si se han producido, han sido esas salvedades legales o reglamentarias que posibilita la ley de compatibilizar el disfrute de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo, por cuenta propia o ajena, actividad económica, empresarial o profesional.

La Orden de 18 de enero de 1967¹⁷⁵, por la que se establece normas para aplicación y desarrollo de la prestación de vejez en el régimen general de la Seguridad Social, reconoce,

¹⁷⁵ La Orden de 18 de enero de 1967 (versión mantenido hasta la última modificación 14/11/1997) en su art. 16, establece que: “El disfrute de la pensión de vejez será incompatible con todo trabajo del pensionista, por cuenta ajena o propia, que dé lugar a su inclusión en el campo de aplicación del Régimen General de alguno de los Regímenes Especiales de la Seguridad Social, previstos en los números 2 y 3 del artículo 10 de la Ley de la Seguridad Social”.

artículo 16, en una interpretación a sensu contrario una salvedad a la incompatibilidad general al entender que sería compatible la realización de aquellas actividades, con independencia de que fuera por cuenta propia o ajena, que no dieran lugar a su inclusión en alguno de los regímenes de la Seguridad Social.

Al margen de la interpretación del apartado 1 del artículo 16 de la Orden, el propio precepto, en su apartado 2, recoge lo que pretende ser una excepción a la regla general de incompatibilidad, si atendemos a la redacción dada, al señalar que, “no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior”, el pensionista de vejez podrá realizar los trabajos a que el mismo se refiere, siempre que antes de iniciarlos lo comunique a su Mutuality Laboral, surtiendo respecto de los efectos recogidos en la Orden.

A pesar de esa primera impresión, de la lectura del resto de precepto podemos comprobar cómo en el mismo no se recoge un supuesto de compatibilidad entre la pensión de jubilación y la realización de un trabajo, sino más bien la suspensión del derecho a la pensión cuando un pensionista quisiera realizar un trabajo. Por tanto, la Orden no recoge salvedad alguna, por lo menos expresamente, sino más bien el deber y las consecuencias que se producirían para el pensionista de jubilación que quisiera realizar cualquier trabajo y comunicara al órgano gestor su voluntad de llevarlo a cabo. Esa comunicación producirá la suspensión del derecho de la pensión jubilación.

1.4 Especialidad respecto al régimen general de incompatibilidad en el Régimen Especial Agrario

Dada las especiales circunstancias que siempre han rodeado al sector agrario, y en paralelo a todos los aspectos que le afectaban entre ellos, como no podía ser menos, el ámbito de cobertura y protección de la Seguridad Social; vamos hacer una breve referencia a cuál ha sido la evolución, en relación al régimen de compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de trabajo o actividades económicas, respecto a los trabajadores agrarios teniendo en cuenta ese paraguas de sistema especialmente protegido o subsidiado.

La Ley 38/1966, de 31 de mayo, sobre Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, ya lo manifestaba en su exposición de motivos al señalar “que desde la implantación de los subsidios de vejez y familiar al campo en mil novecientos cuarenta y tres hasta la Mutualidad Nacional de Previsión Social Agraria de mil novecientos sesenta y uno, todo el esquema operativo de la Seguridad Social en el sector agrario ha tenido en cierta medida un claro significado de acción benéfica, en evidente contraste con los principios del Seguro Social”. Relacionado con ese criterio, y tratando de ser realista de cara a la delimitación, se entendió que trabajador del campo no era quien dedicaba más o menos horas o jornadas de trabajo en el curso de un año, sino quién ligaba su vida a la labor agraria con la realización habitual de trabajo agrario y siendo la remuneración o compensación por ello obtenido el medio fundamental de subsistencia para sí y su familia. En la línea general del resto de regímenes, en cuanto a la incompatibilidad de la pensión de vejez, recogía, dentro de la separación que hacía entre los trabajadores por cuenta ajena y propia, en el art.23.5 y 30.2 de la Ley que el disfrute de la pensión era incompatible con el trabajo del pensionista con las salvedades y en los términos que reglamentariamente se determinarían. Sin embargo, en este caso y por el Reglamento general de la seguridad social agraria, aprobado Decreto 309/1967, de 23 de febrero, si se recogía, en el art. 52.5, una doble salvedad. Por un lado, como ya veremos en en epígrafes posteriores, la implícita por la que era compatible la pensión con la realización de aquellas actividades que no dieran lugar a su inclusión en el campo de aplicación de cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social. Pero, a la vez, de manera explícita reconocía una salvedad particular para este régimen y era que sería compatible, el derecho de pensión de vejez, con la realización de labores agrarias que tengan carácter esporádico y ocasional y sin que, en ningún caso, puedan llevarse a cabo tales labores durante más de seis días laborales consecutivos, ni invertir en ellas un tiempo que exceda al año, del equivalente a un trimestre.

Es decir, se estaba reconociendo un privilegio, ya fuera trabajador por cuenta propia o ajena, motivado en el caso del trabajador por cuenta ajena en incentivar a que mantuviera la explotación en funcionamiento y a la vez contratase alguien para llevarla por la limitación de hora que se le imponía, y por otra por permitir que aquellos agricultores por cuenta ajena que vinieran explotando tierras de un tercero pudiera seguir haciendo pero de forma limitada con los mismo objetivos señalados para el trabajador por cuenta propia.

En estos casos, en cuanto a las particularidades que la compatibilidad conlleva, aparte de la comunicación, en aquellos momentos a la Mutualidad Nacional Agraria, la obligación de cotización, por parte del empresario que contratara al agricultor, por accidente de trabajo y enfermedad profesional y con la circunstancia de que en el caso de que el trabajo fuera por cuenta propia el pensionista quedaría protegido de pleno derecho por esas contingencias sin tener que satisfacer por ello cuota alguna.

En esta dirección continuaría el Decreto 2123/1971,¹⁷⁶ donde en primer lugar señalar que las prestaciones recogidas para este régimen serían otorgadas en la misma extensión, forma, términos y condiciones que en el Régimen General, con las particularidades recogidas en dicho Decreto. En el mismo, y solo en relación al trabajador por cuenta propia, se establecía, art.28.3 y 4, del Decreto que el disfrute de la pensión de vejez sería incompatible, con las salvedades que reglamentariamente se determinen, con todo trabajo.

Finalmente, con la integración, tanto de los trabajadores por cuenta ajena del régimen especial agrario, llevada a cabo por la Ley 28/2011, de 22 de septiembre, por la que se procede a la integración del Régimen Especial Agrario en el Régimen General de la Seguridad Social; como la de los trabajadores por cuenta propia, por la Ley 18/2007, de 4 de julio, por la que se procede a la integración de los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad, se produce una separación de ambos tipos de trabajadores con la correspondiente diferenciación, que por otra parte ya venía estableciendo las anteriores normativas pese a estar en el mismo régimen. A cada uno de ellos le será de aplicación el régimen jurídico del régimen en que se integra, con las particularidades que recoge las respectivas leyes que en lo referente al régimen de incompatibilidad únicamente y en relación al trabajador por cuenta ajena señalar la Disposición adicional séptima, reconociendo la compatibilidad que el Gobierno reglamentariamente establecería los términos y condiciones en los que la pensión de jubilación sería compatible con la realización de labores agrarias que tengan carácter esporádico y ocasional.

¹⁷⁶ Decreto 2123/1971, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las Leyes 38/1966, de 31 de mayo, y 41/1970, de 22 de diciembre, por la que se establece y regula el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social, y el Decreto 3772/1972, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.

2. Correspondencia entre cotización social y cobertura y sistemas complementarios al sistema de Seguridad Social

El sistema de Seguridad Social durante la década de los setenta se desarrolló en un contexto caracterizado por un incremento del gasto total de la Seguridad Social, por un descenso de la tasas de actividad y por tanto, por un descenso del peso de las cotizaciones dentro de los recursos totales del sistema (70% en 1987), y por un correlativo incremento del peso de las transferencias corrientes del Estado.

Todas estas circunstancias llevaron a plantearse, en la década de los ochenta, los problemas de viabilidad del Sistema y, por tanto, la necesidad de acometer periódicamente reformas del sistema público de pensiones. Estas reformas comenzaron con la Ley 26/1985, de 31 de julio, de Medidas Urgentes para la Racionalización de la Estructura y Acción Protectora de la Seguridad Social, la cual buscó, principalmente, el reforzamiento de la contributividad a través del aumento de los periodos de carencia exigidos, la ampliación de las bases reguladoras determinantes de la pensión y la potenciación de la jubilación anticipada como medida encaminada a la creación de empleo.

Paralelamente, a los problemas de viabilidad, se vino produciendo un auge de los sistemas privados de cobertura si bien, como señala el Prof. De la Villa¹⁷⁷, “el reparto intergeneracional de las cargas no es un medio que deba ser sustituido por el ahorro capitalizado de las aportaciones, sino la superación de éste desde las exigencias de solidaridad entre las generaciones”. Por tales motivos vamos a analizar por un lado, la correspondencia que existe entre la aportación que hace el trabajador, ya sea propia como la empresarial, y por otro las opciones que contempla nuestro ordenamiento de cara a un sistema complementario, puesto que no se permite el sustitutorio, al sistema obligatorio de Seguridad Social.

¹⁷⁷ DE LA VILLA GIL, L.E.: *Las pensiones sociales: problemas y alternativas*, en *Pensiones sociales: problemas y alternativas*. IX Congreso Nacional de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Madrid, MTAS, 1999.

2.1 Correspondencia entre las cotizaciones sociales y la cobertura proporcionada por el Sistema

La consideración de la Seguridad Social como una “función del Estado” lo que ha puesto de manifiesto su diferenciación del aseguramiento privado, incluso acogiendo principios propios. Esta consideración constituye el fundamento de su existencia y sirve a la configuración del sistema. Ello implica, según señala el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 3º de sus Sentencias 103 y 104/1983, importantes efectos prácticos: “la existencia de una cotización igual no es elemento bastante para la existencia de iguales prestaciones. Es cierto que nuestro sistema de Seguridad Social está asentado en alguna medida sobre el principio contributivo consecuencia de no haberse superado totalmente su relación con el esquema típico del seguro privado, base de los primitivos seguros sociales, antecedente de la actual Seguridad Social. Sin embargo, la relación automática entre cuota y prestaciones no es necesaria de ahí que encontremos multitud de mecanismos, tales como la existencia de topes mínimos o máximos, la exigencia de requisitos específicos para una determinada prestación y las incompatibilidades entre las prestaciones; que lo demuestran sobradamente. Por tanto, desde el momento en que la Seguridad Social se convierte en una función del Estado, la adecuación entre cuota y prestación no puede utilizarse como criterio para determinar la validez de las normas”.

La idea de que la existencia de elementos de contributividad no debe hacer olvidar las numerosas diferencias que existen con un régimen de tipo contractual la encontramos en las Sentencias del Tribunal Constitucional 121/1983 y 134/1987. En particular, como recoge el fundamento jurídico 4º de la última, “existe, sin duda, una cierta correspondencia entre cotización y prestación, pero no es de índole estrictamente matemática ni puede equipararse con la que deriva de una relación contractual, como ocurre en el seguro privado”. De manera que, tal como reconoce el Tribunal Constitucional, si bien existe cierta correspondencia entre las cotizaciones sociales de un sujeto y las prestaciones a las que puede tener derecho, fruto de los orígenes en el seguro privado, esa relación no se puede reconocer que sea matemática, en el sentido de que el derecho, o mejor dicho los derechos, que se pueden generar como consecuencia de dicha aportación sea equivalente matemáticamente a lo aportado. Eso es resultado, como ya hemos visto, de la concepción de la cotización conforme a un principio de

generalidad y unidad, respecto a las contingencias y situaciones cubiertas, pero también de la naturaleza estatutaria del sistema de seguridad social.

A estas consideraciones cabe hacer una reflexión respecto a una tendencia natural en el ser humano, y es que siempre nos lleva a pensar, como en el caso que nos ocupa, a que se produce una limitación, o injusticia, con respecto a nuestro derecho pero en este caso acorde a la actual configuración del sistema de seguridad social si bien es verdad que nos encontramos con estas situaciones también cabe señalar que acorde a esa configuración determina que se de cobertura general, dentro de la contributiva, en prestaciones como asistencia sanitaria, incapacidad temporal, maternidad, viudedad, orfandad, a otros muchos sujetos que conforme sistema exclusivo de capitalización no tendrían todas ellas o en unos niveles muy bajos. El régimen de prestaciones, al tener naturaleza legal, o estatutaria, y no contractual, se inspira en notas como la universalidad, obligatoriedad, uniformidad e igualdad. No en vano, se encuentra sujeto, entre otros, a principios constitucionales como el de igualdad o, la prohibición de la arbitrariedad. Además, como ya se indicado anteriormente, la Constitución garantiza en su art. 41 el derecho a la asistencia y a prestaciones sociales suficientes para situaciones de necesidad. En este punto, que las prestaciones a las que el asegurado tiene derecho son muy diversas (pensiones, prestaciones, asistencia sanitaria) de manera que, tal como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 121/1983, por las limitaciones o la reducción de una de ellas pueda no puede concluirse que se produzca una privación de derechos si el bloque de derechos y prestaciones del asegurado se mantiene en su conjunto.

En este sentido, los afiliados a la Seguridad Social no tienen un derecho subjetivo a recibir una cuantía determinada en las pensiones futuras, es decir, respecto a las cuales no se ha producido el hecho que las causas. Así el propio Tribunal Constitucional en su doctrina da cuenta de las aplicaciones de esquema propios del Derecho tributario a las cotizaciones (SSTC 103/1983, 121/1983, 65/1987, 127/1987, 134/1987 y 189/1987). Concretamente en el fundamento jurídico 4º de la Sentencia 134/1987, señala que “No parece necesario recordar una vez más lo que este Tribunal ha dicho reiteradas veces, a parte de su STC 27/198 y 216/1981, respecto al tratamiento constitucional de los derechos adquiridos. Basta referirse a lo que también ha declarado este Tribunal (SSTC 103/1983 y 121/1983) sobre la relación entre cotización y pensión en la Seguridad Social. El Tribunal Constitucional ha señalado en esas Sentencias que existe, sin duda, una cierta correspondencia entre cotización y prestación,

pero que no es de índole estrictamente matemática ni puede equipararse con la que deriva de una relación contractual, como ocurre en el seguro privado. El régimen de prestaciones de la Seguridad Social no es, en efecto, un régimen contractual, del que lo diferencian radicalmente las notas de universalidad, obligatoriedad y uniformidad. Se trata de un régimen legal que tiene como límites, entre otros, el respeto al principio de igualdad, la prohibición de la arbitrariedad y el derecho a la asistencia y a prestaciones sociales suficientes para situaciones de necesidad que la Constitución garantiza en su art. 41, situaciones éstas, que aquí no podrían alegarse, dada la cuantía de las pensiones afectadas. Por ello, y sin negar que, como ya se dijo en la citada STC 121/1983, el régimen de la Seguridad Social se asienta en alguna medida en el principio contributivo, conviene tener en cuenta que la relación entre cotización y prestación que se da en una relación contractual no puede trasladarse en forma automática al régimen legal de la Seguridad Social. De un lado, porque la conexión inmediata y directa entre la cotización y la pensión propia del régimen contractual no existe en el régimen general de la Seguridad Social, en que las prestaciones a que el asegurado tiene derecho son diversas (por ejemplo, asistencia sanitaria, jubilación, viudedad), sin que de la limitación o reducción de una de ellas pueda concluirse que se haya producido una privación de derechos si el bloque de derechos y prestaciones del asegurado se mantiene en su conjunto. Por otra parte, la relación dual entre el asegurado y la Empresa aseguradora propia del régimen contractual desaparece en el régimen legal de la Seguridad Social, donde las Empresas o Entidades para las que se trabaja y el mismo Estado participan junto a los contratantes con aportaciones que resultan determinantes de la cuantía de la pensión. De todo ello resulta que los afiliados a la Seguridad Social no ostentan un derecho subjetivo a una cuantía determinada de las pensiones futuras, es decir, de las pensiones respecto a las cuales no se ha producido el hecho que las causa.”

Siguiendo con lo comentamos anteriormente, el Tribunal Constitucional en su doctrina no niega la existencia de un derecho subjetivo en el trabajador derivado de sus aportaciones al sistema lo único, dada esa naturaleza estatutaria del sistema, se encuentre alejado de lo que sería régimen contractual por notas, según señala el Tribunal, como la universalidad, obligatoriedad y uniformidad y por la existencia de límites como el respeto al principio de igualdad, la prohibición de la arbitrariedad y el derecho a la asistencia y a prestaciones sociales suficientes para situaciones de necesidad que la Constitución garantiza en su art. 41.

Por tanto, acorde a este criterio el legislador puede establecer limitaciones a la compatibilidad del derecho de pensiones con la realización de una actividad económica, amparado en la sostenimiento financiero del sistema, pero sin que esa limitaciones constituya un principio básico obligatorio inherente a la naturaleza del sistema que no pueda ser modificado, acorde a criterio de solidaridad financiera, mucho más teniendo en cuenta el gran margen que la Constitución reconoce al legislador a la hora de configurar el derecho de Seguridad Social.

Asimismo, citando a los Profes. Sempere Navarro, A.V. y Cardenal Carro, M.,¹⁷⁸ acerca de la tesis del Tribunal Constitucional, recogida en las sentencias enumeradas anteriormente, sobre las cotizaciones se puede afirmar tanto que “la relación entre cuota de cotización y contingencias protegidas es de naturaleza global dominada por el principio de unidad, que no consiente en principio la fragmentación proporcional y particularizada de las contingencias que cubre, ni permite, por consiguiente, hablar de fracción de cuota correspondiente a la asistencia sanitaria o a cualquier otra prestación”, como que “en el estado actual de la doctrina la naturaleza jurídica de la cuota de la Seguridad Social es objeto de polémica, es innegable que el sistema de protección social, se ha ido separando progresivamente del esquema contributivo y acercándose de forma cada vez más próxima al concepto de tributación en el que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas y, en tal sentido, es abundante la jurisprudencia constitucional que niega al a cuota de cotización la cualidad de “prima de seguro” de la que se derivarse necesariamente el derecho a la prestación o pueda dejar de pagarse caso de inexistencia de ésta”.

En esa evolución del Sistema de Seguridad Social se produjo un cambio importante con la Ley 26/1990, de 20 de diciembre, por la que se establece en la Seguridad Social prestaciones no contributivas, y es que el sistema de Seguridad Social dejaba de ser, al menos formalmente, un sistema exclusivamente profesional contributivo para pasar a ser mixto junto con las prestaciones no contributivas y universal.

En definitiva, como reconoce la Sentencia del Tribunal Constitucional 184/1990, (en su fundamento jurídico 3º), el legislador cuenta con amplia discrecionalidad para apreciar las

¹⁷⁸SEMPERE NAVARRO, A.V. y CARDENAL CARRO, M: *La Seguridad Social en la doctrina del Tribunal Constitucional*, (incluido libro *Cien años de protección social en España*”, Ed. MTAS., Madrid ,2007.

circunstancias socioeconómicas de cada momento a la hora de administrar recursos limitados y atender a un gran número de necesidades sociales. El Tribunal Constitucional (SSTC 65/1987; 126/1994; 166/1996), reafirma el contenido legal del derecho de Seguridad Social, como derechos sociales de prestaciones que implican una gran carga financiera considerable, motivo por el cual requiere de la ineludible intermediación legislativa para, en función de la situación de necesidad existente y de los medios financieros disponibles, determinar la acción protectora que debe ser dispensada por el sistema público de Seguridad Social y las condiciones de acceso a las prestaciones y para su pérdida.

2.2 Los planes de pensiones privados como espejo de quienes ven en el sistema de Seguridad Social un régimen de capitalización y complemento al actual sistema de pensiones

Esas alternativas complementarias, a la pensión de jubilación, a la que hemos hecho referencia en párrafos anteriores las encontramos en los denominados “planes de pensiones” regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y por la Ley 11/2006, de 16 de mayo, de adaptación de la legislación española al régimen de actividades transfronterizas regulado en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y supervisión de los fondos de pensiones de empleo.

Según el texto refundido los planes de pensiones, acorde a lo dispuesto en la Constitución, se constituirán voluntariamente por tal motivo las prestaciones en ellos reconocidas no son, en ningún caso, sustitutivas de las del régimen de la Seguridad Social. Los planes de pensiones, acorde a lo recogido en el art 1 del texto refundido, se conciben como el derecho de las personas a cuyo favor se constituyen a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez, las obligaciones de contribución a los mismos y, en la medida permitida por la propia Ley, las reglas de constitución y funcionamiento del patrimonio que al cumplimiento de los derechos que reconoce ha de afectarse.

A la luz del de la definición anterior podemos apreciar cómo, de manera general, los planes de pensiones participan de similares características a las del derecho de pensión de la Seguridad Social. En ambas figuras se puede observar como constituyen un derecho a percibir unas cantidades, en forma de rentas o capitales, y que ese derecho se encuentra vinculado a la obligación de contribuir de los partícipes. Empero, también debemos señalar que se aprecian aspectos diferenciales entre los que destacaremos, constituyendo un principio básico de todo plan de pensiones, la instrumentalización mediante sistemas financieros y actuariales de capitalización¹⁷⁹ de forma que las prestaciones a que den derecho, rentas o capitales, se ajustarán estrictamente al cálculo derivado de tales sistemas. De manera que, mientras en el sistema de pensiones de Seguridad Social se reconoce el derecho a percibir una renta periódica determinable en un momento futuro, acorde a lo que dispongan las disposiciones legales y reglamentarias, no soportando los riesgos propios de lo que sería la inversión de las aportaciones realizada por los partícipes. En los planes de pensiones, en cambio, la cuantía de la prestación es igualmente determinable si bien, al instrumentarse mediante sistemas financieros y actuariales de capitalización, si permite establecer una equivalencia entre las aportaciones y las prestaciones futuras a los beneficiarios.

Es lógico que en ningún de los dos casos se pueda determinar de manera previa la renta o capital a percibir, si bien es por motivos distintos como hemos visto, y con la salvedad de que se tratara de planes de pensiones garantizados¹⁸⁰. No obstante, el hecho de que sistema de Seguridad Social no se configure como un sistema de capitalización es por lo que no se hace mención a derechos consolidados como si se hace con los planes de pensiones a la hora de tratar aspecto relativos a la prestaciones. Así el texto refundido, art. 8.7.a), señala que constituyen derechos consolidados por los partícipes de un plan de pensiones de aportación definida, la cuota parte que corresponde al partícipe determinada en función de las aportaciones, rendimientos y gastos.

¹⁷⁹ Ver el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, art. 5.1.b) determina como uno de los principios básicos que debe cumplir todo plan de pensiones. Capitalización: los planes de pensiones se instrumentarán mediante sistemas financieros y actuariales de capitalización. En consecuencia, las prestaciones se ajustarán estrictamente al cálculo derivado de tales sistemas. Reglamentariamente se definirá la tipología de los sistemas de capitalización y sus condiciones de aplicación, exigiéndose, salvo que medie aseguramiento, la constitución de reservas patrimoniales adicionales para garantizar la viabilidad del plan.

¹⁸⁰ "Los planes de pensiones no garantizan ninguna rentabilidad; dependerá de las inversiones donde se materialicen las aportaciones de los partícipes y pueden ser negativas, incluso en renta fija, cuyos activos también fluctúan en los mercados". En los garantizados se puede recuperar el capital invertido, siempre que se mantenga el dinero hasta la fecha de vencimiento.

Otros aspectos de obligada mención, y que diferencian a las pensiones de jubilación del sistema de la Seguridad Social de las de los planes de pensiones son, al margen de su carácter de pensión pública, la existencia de limitaciones, acorde cuantía íntegra mensual establecida en la ley de Presupuestos Generales del Estado¹⁸¹, al importe inicial de la pensión; la revalorización de las pensiones en función del índice de revalorización previsto¹⁸² y por último, en este caso vinculado con el Estado Social y con la financiación afectada del Estado, los complementos a mínimos de pensiones¹⁸³.

Es interesante destacar en cuanto a las prestaciones de los planes de pensiones, por la vinculación que genera con el sistema de Seguridad Social, la remisión que hace el Real Decreto Legislativo 1/2002, art. 8.6 a), a lo previsto en el régimen de Seguridad Social correspondiente a los efectos de la determinación de las contingencias cubiertas con los planes de pensiones y en lo que nos atañe a la pensión de jubilación.

De manera que vincula la determinación, y por tanto el devengo, al derecho de la pensión de jubilación en los planes de pensiones al momento en que corresponde conforme a cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social. No obstante, en el caso de que el partícipe de un plan de pensiones no pudiera acceder a la jubilación la contingencia, es decir el hecho causante, se produciría a partir de que cumpliera los 65 años edad en el momento en que no ejerza o hubiese cesado en la actividad laboral o profesional y no se encontrará cotizando para la contingencia de jubilación para ningún régimen de la Seguridad Social.

A partir de ese momento, del devengo y cobro de la pensión, no recoge nada en relación a suspensión del derecho de pensión como lo establece el sistema de Seguridad

¹⁸¹ Ver Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, art. 47, que determina que “El importe inicial de las pensiones contributivas de la Seguridad Social por cada beneficiario no podrá superar la cuantía íntegra mensual que establezca anualmente la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.”

¹⁸² Ver Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, art. 48, que determina que “Las pensiones de la Seguridad Social en su modalidad contributiva, incluido el importe de la pensión mínima, serán incrementadas al comienzo de cada año en función del índice de revalorización previsto en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.”

¹⁸³ Ver Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, art. 47, que determina que “Los beneficiarios de pensiones del sistema de la Seguridad Social, en su modalidad contributiva, que no perciban rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas y ganancias patrimoniales, de acuerdo con el concepto establecido para dichas rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o que, percibiéndolos, no excedan de la cuantía que anualmente establezca la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, tendrán derecho a percibir los complementos necesarios para alcanzar la cuantía mínima de las pensiones, siempre que residan en territorio español, en los términos que legal o reglamentariamente se determinen.”

Social. No obstante, si recoge que a partir del acceso a la jubilación el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones si bien, una vez hubiese iniciado el cobro de la pensión jubilación, anticipadamente o no, las aportaciones sólo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia. En consecuencia, iniciado el cobro, si el pensionista inicia una actividad no se producirá la suspensión del cobro de la pensión sin perjuicio, incluso, si quisiera podría realizar aportaciones si bien en este caso se entendería realizadas a contingencias de fallecimientos y dependencia.

Un aspecto muy importante, por la repercusión a la hora de incentivar la toma de decisiones respecto del ahorro, es la fiscalidad de los planes de pensiones en la medida que se trata de motivar al contribuyente a destinar recursos económicos a la cobertura de contingencias como es el caso de la jubilación. Del análisis de la tendencia seguida de cara a la fiscalidad de los planes de pensiones señalar que ha sido la de proteger de carga impositiva la fase de generación, es decir las aportaciones, y grabar únicamente la fase de materialización, que será en el momento del abono de la prestación.

La actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en consonancia con la preocupación por el incremento del envejecimiento de la población, la baja natalidad y la sostenibilidad financiera del Sistema, lleva a cabo una labor de incentivar aquellos instrumentos destinados a proporcionar unos ingresos complementarios de las pensiones públicas o a la cobertura de determinados riesgos. Esta medida, de incentivar los planes de pensiones, está en consonancia con los países de la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que pusieron en marcha medidas similares.

Los planes de pensiones, acorde a su configuración, no tienen personalidad jurídica circunstancia que determina que no estén sujeto a ninguno de los impuestos personales sobre la renta (Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), pero aun pudiendo estarlo en régimen e atribución de rentas no lo están por no gravar el ahorro a que da lugar el proceso de generación.

Como anticipamos en el régimen fiscal de los planes de pensiones se debe diferenciar entre lo que son las aportaciones y las prestaciones derivadas de los mismos. En cuanto a las

aportaciones, o quizás como matiza Eduardo Ramírez y M^o Asunción Bauzá¹⁸⁴, las características propias más que de las aportaciones son de las limitaciones financieras anual impuestas en cada momento según considere el legislador.

La aportación a los planes de pensiones complementario al sistema de Seguridad Social podrán venir realizada bien por la empresa o empresario individual, que lo haya promovido, a favor de sus empleados y beneficiarios, constituyendo en este caso un gasto fiscalmente deducible para el empresario; o mediante una aportación directa de los partícipes. En el supuesto de aportación directa, a los efectos de la reducción en la base imponible, recoge, el art. 51 de la Ley 35/2006, que podrán reducirse en la base imponible general, entre otras, las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo así como las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se cumplan los siguientes determinados en la propia ley.

Frente a las alternativas que se barajaron¹⁸⁵, de diferenciar a la hora de aplicar reducción según tipo prestación, señalar que la ley finalmente reconocería que la reducción resultara de aplicación cualquier que fuera la forma en que se percibiera la prestación.

En cuanto al cómputo de la cuantía a reducir hay que tener en cuenta en primer lugar que deberán computarse conjuntamente las aportaciones y contribuciones realizadas a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, a planes de previsión asegurados, a planes de previsión social empresarial y a seguros de dependencia que exclusivamente cubran la

¹⁸⁴ RAMÍREZ, E. y BAUZÁ, M^a A.: *La nueva fiscalidad de los planes y fondos de pensiones y de otros sistemas de previsión social*, (Parte del Libro Seguro y Fiscalidad), FUNCAS (2008).

¹⁸⁵ Como señalan Eduardo Ramírez y M^a Asunción Bauzá la mención contenida en la vigente Ley del IRPF, sí es novedosa, pues hasta ahora la forma en la que se percibían las prestaciones no tenía incidencia alguna en la reducción de éstas en la base imponible. De hecho, con la vigente Ley tampoco tiene incidencia alguna la forma en la que se perciben las prestaciones, pero, todo hay que decirlo, en el anteproyecto de ley de la norma actual esa circunstancia, y concretamente la posibilidad de percibir las prestaciones en forma de capital de pago único, pretendía configurarse como elemento determinante para no tener derecho a la reducción de las aportaciones en la base imponible. Finalmente, en el Proyecto de Ley que se presentó en el Congreso de los Diputados, en marzo de 2006, se eliminó ese elemento. RAMÍREZ, E. y BAUZÁ, M^a A.: *La nueva fiscalidad de los planes y fondos de pensiones y de otros sistemas de previsión social* (Parte del Libro Seguro y Fiscalidad), FUNCAS (2008).

dependencia severa y la gran dependencia. Como novedad, introducida en el apartado 7 del art. 51 de la Ley 35/2006¹⁸⁶, se permitirá en el caso de que el cónyuge del contribuyente que no tuviera rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, u obteniéndolos fueran en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, en el caso de ser partícipe de un plan de pensiones podrán reducir en la base imponible del contribuyente las aportaciones realizadas por su cónyuge con el límite máximo de 2.500 euros anuales. Esta aportación tendrá, además, la particularidad que no estarán sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se deberá tener en cuenta, especialmente de cara a una planificación fiscal adecuada ya que las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que, en ningún caso, puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones o contribuciones, que las aportaciones realizadas estarán sujetos a un límite financiero que determina, conforme el art. 5.3 del RD Leg 1/22202;¹⁸⁷ que no podrá el total de las aportaciones y contribuciones empresariales anuales exceder de los 8.000 euros.

Una vez computadas todas las aportaciones y contribuciones que corresponda imputar al contribuyente, incluida en su caso la de su cónyuge, se aplicará a la reducción la menor de las siguientes cantidades, art. 52 de la Ley modificado por la Ley 26/2014): a) El 30 por ciento de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Se elimina el aumento de este límite para contribuyentes mayores de 50 años, que lo fijaba en el 50 por ciento. b) 8.000 euros anuales para todos los contribuyentes.

3. Cobertura otorgada por la pensión de jubilación

A través del sistema de Seguridad Social el Estado, cumpliendo el mandato Constitucional, garantiza a todas las personas comprendidas dentro de su ámbito de aplicación, previo cumplimiento de determinados requisitos, la protección adecuada frente a las contingencias y en las situaciones que se contemple en la Ley.

¹⁸⁶ Redacción introducida por la Ley 26/2014, de 26 de noviembre, modificación de la ley del impuesto sobre la renta, de las personas físicas.

¹⁸⁷ Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones modificada por la Ley 26/2014.

En el momento de comenzar a fraguarse la previsión social en España el primer riesgo al que el legislador dio cobertura, a través del sistema de seguro privado, fueron a los accidentes de trabajo, Ley de Accidentes de Trabajo de 30 de enero de 1900, por medio de las aseguradoras de aquellos momentos y con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las responsabilidades empresariales¹⁸⁸. Este régimen, facultativo, continuaría con la Ley de Accidentes de Trabajo de 10 de enero de 1922, manteniéndose el aseguramiento de la responsabilidad empresarial con entidades mercantiles de seguros, mutualidades patronales si bien con la particularidad de encomendarle al Instituto Nacional de Previsión la administración del “Fondo Especial de Garantía”; hasta que con el Texto Refundido de la Ley de Accidentes de Trabajo en la Industria, Decreto de 8 de octubre de 1932, se estableció la obligatoriedad del aseguramiento de la responsabilidad empresarial en los supuestos de muerte o incapacidad permanente de los trabajadores por accidentes de trabajo y se mantuvo con el Decreto de 22 de junio de 1956.

Finalmente, como ya señalamos, con la Ley de la Seguridad Social de 1966 se produce el paso al Sistema de Seguridad el cual, salvo por el reparto de competencias hacia las Mutualidades Laborales, que se mantendría en la refundición llevada a cabo en 1974, será el que conocemos actualmente cuyo ámbito de cobertura, evolucionado acorde a los tiempos, abarca a un amplio espectro de contingencias a cubrir, como la acción protectora.

En cuanto a la cobertura y protección en el ámbito agrario, con respecto a la figura que nos ocupa en el presente estudio “titular de una explotación agraria”, lo primero que debemos matizar es que el supuesto de hecho del cual partimos no nos estaremos refiriendo a un pensionista de jubilación del régimen especial agrario, o del actual sistema especial agrario, es decir de una persona que previamente a ser pensionista de jubilación era un profesional de la agricultura sino a un pensionista de cualesquiera de los otros regímenes que por un acto a título gratuito adquiere la titularidad de una finca rústica o explotación agraria.

La realidad económico-social del campo español desde sus inicios se ha caracterizado por una continua preocupación por estimular ese gran sector de la vida nacional tratando de

¹⁸⁸ En este aspecto, ya que en otras es mucho más protectora, se nota la inspiración en la Ley francesa de Accidentes de Trabajo de 9 de abril de 1898 en la medida que se limitaba atribuir a los empresarios una responsabilidades indemnizatorias de las que podían eximirse voluntaria y parcialmente a través de la inscripción de los trabajadores en sociedades de socorro mutuo.

Por el contrario en Alemania (Bismarck), Ley de 1884, o Austria (1887) se aplicaba un régimen de seguro social obligatorio.

fomentar, mediante una acción conjunta del Gobierno con el agricultor, una mayor rentabilidad, establecimiento de industrias complementarias e incluso, en sus anales, el desarrollo de provincias campesinas como centros neurálgicos para una más racional distribución del desarrollo industrial del país¹⁸⁹.

3.1. Evolución de la protección de la contingencia de muerte y supervivencia

Enunciando a los profesores García Murcia, J. y Castro Argüelles, M. A.,¹⁹⁰ señalar que sin perjuicio de lo que pudieron representar en este contexto las sociedades de socorros mutuos, o de la rancia tradición de “clases pasivas” en el ámbito de la función pública, el primer precedente de entidad de lo que con el paso del tiempo llegaría a ser el “seguro de vejez” podemos encontrarlo en el régimen de carácter voluntario difundido, por encargo de su Ley constitutiva de 27 de febrero de 1908 que le encomendaba la difusión y fomento de las “pensiones de retiro” dentro del marco de libertad subsidiada existente, por el INP.

Posteriormente, con el régimen de intensificación de retiros obreros aprobado por Real Decreto de 11 de marzo de 1919, se llevó a cabo la ampliación con la aprobación del Seguro Obligatorio de Vejez que supuso la obligatoriedad para los patronos de contribuir al seguro así como la previsión de que dicha obligatoriedad fuera aplicable, cuando las circunstancias económicas lo permitieran, a los obreros. En un nuevo contexto político, cuyo pilar básico en este ámbito fueron las normas del Fuero del Trabajo de 1938 que proclamaba que “se tendería a dotar a los trabajadores ancianos de un retiro suficiente”, el sistema de capitalización del retiro obrero sería sustituido, al amparo de la Ley de 1 de septiembre, de 1939, por el pago de pensiones fijas en conceptos de “subsidio de vejez” y cuotas patronales proporcionales a los salarios.

Mediante el Decreto-Ley de 18 de abril de 1947, se integra el subsidio de vejez en el “Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez” (SOVI), correspondiéndole su organización, gestión y administración, como entidad única, al Instituto Nacional de Previsión a través de la

¹⁸⁹ Esos objetivos los podemos ver en la exposición de motivos, punto uno, de la Ley 38/1966, de 31 de mayo, sobre Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.

¹⁹⁰ GARCIA MURCIA, J. y CASTRO ARGÜELLES, M.A.: *Cien Años de Protección Social en España*. SOVI, SOE y Desempleo. MTAS., 2007.

Caja Nacional del Seguro de Vejez e Invalidez. Con este Decreto se produce un cambio desde el punto de vista financiero ya que supuso el cambiar de un sistema de reparto simple a otro configurado sobre bases actuariales.

Durante un periodo de más de cinco años no se produjeron cambios en el importe del subsidio de vejez e invalidez lo que llevo a que, resultado del aumento experimentado por los salarios así como del coste de la vida durante ese periodo, fuera necesario acometer una actualización de la cuantía del subsidio percibido así como el establecimiento, en reconocimiento a una necesidad, en favor de las viudas de trabajadores que vinieran percibiendo el subsidio de vejez o invalidez de pensiones de viudedad. Esos cambios se materializaron a través del Decreto-Ley de 2 de septiembre de 1955, mediante el cual se amplían las prestaciones y se modifican cuotas del seguro de vejez e invalidez.

Este periodo correspondiente al Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez, en lo relativo a su modificaciones legislativa ya que desde la perspectiva de sus efectos continuaría vivo, tendría como termino la Ley de la Seguridad Social (Decreto 907/1966, de 21 de abril), con el paso al Sistema de Seguridad Social y el reparto de competencias hacia las Mutualidades Laborales produciéndose en el caso de la gestión de las pensiones de vejez la escisión del INP y su paso a las Mutualidades Laborales.

Con la Ley General de la Seguridad Social (1994), aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, actualmente en vigor, se recoge¹⁹¹ que la acción protectora de la Seguridad Social comprenderá, entre otros, el derecho a la prestación económica de jubilación, tanto en sus modalidades contributiva y no contributiva. No se trata, atendiendo al ámbito de la presente tesis, de realizar un estudio pormenorizado de la pensión de jubilación pero si de comprender la naturaleza de la misma, dentro de lo que es el sistema de Seguridad Social, para con ello tratar de analizar el régimen de compatibilidad de dicha pensión con la titularidad de una finca rústica y la explotación de la misma y su armonización con el sistema tributario, en particular con el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas.

¹⁹¹ Artículo 38.1 c) de la Ley General de la Seguridad Social aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

3.2. Naturaleza jurídica del derecho de pensión de jubilación

El Sistema de Seguridad Social en lo que respecta a su naturaleza jurídica cabe señalar que, pese a la concurrencia en el mismo de ciertas notas de contributividad, fruto de concepciones anteriores, no se puede hablar de la Seguridad Social como un régimen contractual al estilo del seguro privado. Todo lo contrario estamos ante un régimen de naturaleza legal, estatutaria, lo que hace que tenga ciertas notas diferenciales con el privado como son “universalidad”, “obligatoriedad” y “uniformidad”¹⁹². Conforme estas notas el sistema de Seguridad Social conlleva que, por la obligatoriedad, el aseguramiento sea obligatorio para el sujeto proviniendo dicha obligatoriedad de la Ley quebrándose de esta forma el principio de la autonomía de la voluntad. Y que fruto de los principios de universalidad, gestada en dos informes del economista británico Willian Beveridge, y uniformidad de los mecanismos de protección frente a las necesidades sociales debían ser aplicable por el Estado a la totalidad de los ciudadanos, fueran trabajadores o no; de manera uniforme o igual.

De manera que nos encontramos ante un régimen legal en donde su contenido, conjunto de derechos y obligaciones que lo integran, no viene determinado por un contrato privado, o acuerdo de voluntades de las partes, sino por la Ley. Esta circunstancia no debe llevarnos a pensar que será ilimitada la capacidad del legislador a la hora configurar dicho régimen, todo lo contrario, estará sujeto a una serie de límites como, entre otros, el respeto al principio de igualdad, la prohibición de la arbitrariedad y el derecho a la asistencia y prestaciones sociales suficientes para situaciones de necesidad garantizada por el art. 41 de la Constitución.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional, doctrina asentada entre otras por la STC 121/1983 (fundamento jurídico 3º), el hecho de que el sistema de Seguridad Social mantenga rasgos típicamente contributivos en buena parte de sus prestaciones conlleva que, obviamente, quien más cotiza pueda obtener en el futuro mayores prestaciones eliminando, en definitiva, la existencia de discriminación. Pero esta conexión entre cantidad por la que se cotiza y la que se percibe en concepto de prestación no se produce, fruto de la naturaleza de la Seguridad

¹⁹² Artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que determina “El sistema de la Seguridad Social, configurado por la acción protectora en sus modalidades contributiva y no contributiva, se fundamenta en los principios de universalidad, unidad, solidaridad e igualdad”.

Social como una función del Estado, en todas y cada una de las prestaciones del Régimen General de la Seguridad Social, STC 70/1991, en la medida que mientras que en algunas son independientes de las cotizaciones efectuadas en otras se encuentran sometidas a límites distintos –e inferiores- a la cantidad que constituye la base máxima de cotización.

Es decir, en el caso de conexión entre cotización y prestación, ésta no es automática de ahí que “la existencia de cotizaciones iguales no implique prestaciones iguales” (fundamento jurídico 3.º de la STC 103/1983), situación corroborada por la existencia de topes mínimos o máximos, concurrencia de requisitos específicos según el tipo prestación y las incompatibilidades entre prestaciones o con la realización de una actividad. Pero también, con difícil conciliación con lo anterior, la aseveración de que “cotizaciones diferentes justifiquen prestaciones distintas” tal como afirma la doctrina constitucional (fundamento jurídico 4.º de la STC 121/1983).

Estas circunstancias son las que llevaron a la polémica sobre la doctrina de la naturaleza jurídica de la cuota de la Seguridad Social llevando a que el sistema de protección social se fuera separando progresivamente del formato contributivo aproximándose de forma progresiva al de tributación ya que la existencia de la cuota no autoriza a exigir un determinado nivel de prestaciones, ni su cuantía a repercutir en el nivel o contenido de las mismas. Consecuencia de esta consideración, así lo reconoce en numerosas sentencias el Tribunal Constitucional, se niega a la cuota de cotización la cualidad de “prima de seguro”.

La naturaleza estatutaria del sistema de Seguridad Social, tal como mantiene el Tribunal Constitucional, condicionará el régimen jurídico de pensiones, al conjunto de derechos y obligaciones que lo integran. Esta circunstancia es apreciable en una serie de preceptos de la Ley General de la Seguridad Social, no concurrente en un sistema contributivo, que regulan aspectos como la limitación de la cuantía inicial de las pensiones¹⁹³, la revalorización¹⁹⁴ y limitación de las pensiones revalorizadas en función del índice de revalorización previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

¹⁹³ Artículo 47 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que El importe inicial de las pensiones contributivas de la Seguridad Social por cada beneficiario no podrá superar la cuantía íntegra mensual que establezca anualmente la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

¹⁹⁴ Artículo 48 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, 1. Las pensiones de la Seguridad Social en su modalidad contributiva, incluido el importe de la pensión mínima, serán incrementadas al comienzo de cada año en función del índice de revalorización previsto en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales

En particular, en relación a la importancia que juegan los otros rendimientos que pueda percibir el pensionista, encontramos una primera manifestación en los complementos a mínimos en la medida que la percepción de esos otros ingresos supondrá un límite a la hora de valorar la concesión de dichos complementos. Así, determina el art. 50 del RDLeg 1/1994, que “Los beneficiarios de pensiones del sistema de la Seguridad Social, en su modalidad contributiva, que no perciban rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas y ganancias patrimoniales, de acuerdo con el concepto establecido para dichas rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o que, percibiéndolos, no excedan de la cuantía que anualmente establezca la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, tendrán derecho a percibir los complementos necesarios para alcanzar la cuantía mínima de las pensiones, siempre que residan en territorio español, en los términos que legal o reglamentariamente se determinen. Los complementos por mínimos serán incompatibles con la percepción por el pensionista de los rendimientos indicados en el párrafo anterior, cuando la suma de todas las percepciones mencionadas, excluida la pensión que se vaya a complementar, exceda el límite fijado en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio”

Por tanto, todo pensionista, o futuro pensionista, si bien no podrá negársele el derecho que tienen a percibir, cuando se den los requisitos necesarios para ello, una pensión de jubilación lo que sí cabe señalar, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional STC 65/1987, de 21 de mayo, fundamento jurídico 17, es que la prestaciones de la Seguridad Social no será una prestaciones correspondiente y proporcional, en todo caso, a las contribuciones y cotizaciones de los afiliados y resultantes de acuerdos contractuales. Es decir, el pensionista adquirirá un derecho en abstracto a percibir una pensión cuya cuantía y demás circunstancias relativas a su acceso como a su pérdida serán determinadas a través de la ineludible intermediación legislativa que llevará a cabo el legislador en función de las situaciones de necesidad existentes y de los medios financieros disponibles (STC 126/1994).

del Estado. 2. A tal efecto, el índice de revalorización de pensiones se determinará según la siguiente expresión matemática....

3.3. Régimen jurídico y peculiaridades del derecho de pensión: revalorización, complementos a mínimos y fuentes de financiación separadas

La comprensión del régimen jurídico de la pensión de jubilación requiere ser analizado desde la perspectiva de dos principios básico en su configuración. El “principio de unidad” en virtud del cual no se consiente la fragmentación proporcional y particularizada de las contingencias que cubre, pero tampoco, tal como señala la doctrina del Tribunal Constitucional¹⁹⁵, hablar de fracción de cuota correspondiente a la asistencia sanitaria o a cualquier otra prestación. Y desde la perspectiva del principio de igualdad (art. 14 CE), de su posible vulneración ante la novación legislativa de las condiciones e intensidad de acceso a las prestaciones, en donde el Tribunal Constitucional, entre otras en SSTC 99/1987, 119/1987, 188/1988 y 121/1991, subraya que la diversidad de trato debida a la consideración de fechas diferentes mediando un cambio legislativo no supone un atentado al referido principio de igual modo que la fijación de un determinada fecha como límite temporal que posibilita, o no, el disfrute de las sucesivas alteraciones de signo progresivamente favorables de los preceptos que regulan las prestaciones de Seguridad Social no son contrarias al art. 14 CE, en la medida que dicho precepto no impide los tratamientos desiguales en el tiempo ocasionados por modificaciones normativas (STC 180/1989, de 3 de noviembre, fundamento jurídico 1º).

En cuanto a la concepción de la pensión de jubilación señalar que la Ley General de la Seguridad Social, art. 160, determina que es una prestación económica, en su modalidad contributiva, única para cada beneficiario y que consistirá en una pensión vitalicia que le será reconocida, en las condiciones, cuantía y forma que reglamentariamente se determinen, cuando alcanzado la edad establecida cese o haya cesado en el trabajo por cuenta ajena.

Si bien, como ya hemos visto, constituye un derecho que se genera a favor del cotizante el contenido del mismo vendrá determinado por la discrecionalidad del legislador a la hora de configurar el régimen jurídico de la referida pensión lo que condicionará la cuantía, en función de la base reguladora y el tipo correspondiente establecido, así como, en lo que nos atañe, el régimen de incompatibilidad.

¹⁹⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 103/1983, 657/1987, 1277/1987, 189/1987.

3.4. Régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo o actividad económica: situación actual

El criterio visto anteriormente, art. 165 del TRLGSS, se mantiene hasta el 1 de enero de 2002, cuando, a través del Real Decreto-ley 16/2001, de 27 de diciembre, de medidas para el establecimiento de un sistema de jubilación gradual y flexible, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y la Ley 35/2002, de 12 de julio, de Jubilación Gradual y Flexible, se reconoce, con la introducción de un párrafo segundo al apartado 1º del artículo 165 del TRLGSS¹⁹⁶, la posibilidad de compatibilizar el percibo de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo a tiempo parcial.

Asimismo, en relación al a jubilación parcial, señalar la modificación llevada a cabo por el Real Decreto-ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo, que ha modificado los apartados 1 y 2 del art. 166 y la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley General de la Seguridad Social¹⁹⁷. No obstante, se seguirá aplicando la regulación de la pensión de jubilación, en sus diferentes modalidades, requisitos de acceso y condiciones y reglas de determinación de prestaciones, vigentes antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2011, a las pensiones de jubilación que se causen antes de 1 de enero de 2019, en los supuestos previstos en la disposición final duodécima.2 de dicha Ley.

En cuanto a cómo queda el régimen de compatibilidad a partir de la reforma llevada a cabo por el Real Decreto 5/2013, lo primero que cabe señalar, para situarnos en el contexto social y político a nivel nacional como comunitario, es que el sistema de pensiones español, así como el del resto de países de la Unión Europea¹⁹⁸, se enfrenta a una serie de desafíos a

¹⁹⁶ Ver Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, art. 165. 1 apartado 2º, determina que “No obstante lo anterior, las personas que accedan a la jubilación podrán compatibilizar el percibo de la pensión con un trabajo a tiempo parcial en los términos que reglamentariamente se establezcan. Durante dicha situación, se minorará el percibo de la pensión en proporción inversa a la reducción aplicable a la jornada de trabajo del pensionista en relación a la de un trabajador a tiempo completo comparable.”

¹⁹⁷ Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

¹⁹⁸ La Unión Europea está otorgando una creciente importancia a este desafío. Sus competencias en este ámbito son limitadas, de coordinación como ya señalamos anteriormente, pero las implicaciones del proceso para el crecimiento económico y la cohesión económica y social son tales que la sostenibilidad de los sistemas de pensiones y el impulso del envejecimiento activo se han convertido en una prioridad. La Estrategia Europa 2020, que constituye el marco de referencia para la coordinación de las políticas económicas de los Estados

medio y largo plazo derivados de una serie de fenómenos demográficos, bajas tasas de natalidad y el alargamiento de la esperanza de vida, que exigen la adaptación de los sistemas de Seguridad Social para asegurar su viabilidad en el largo plazo, en la medida que debe hacerse cargo del pago de un número creciente de pensiones de jubilación, por un importe medio que es superior a las que sustituyen y que deben abonarse en un período cada vez más largo, y mantener unas pensiones adecuadas para el bienestar de los ciudadanos de más edad. Por tales motivos se insta a favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad, lo que se ha denominado el “envejecimiento activo”, lo que ha determinado el mantenimiento de la redacción del art. 165, en su apartado 1 párrafo primero de manera que, siguiendo la tradición de los textos anteriores, al tiempo que proclama la regla general de incompatibilidad de la pensión de jubilación con el trabajo del pensionista habilita a que puedan establecerse salvedades vía legal o reglamentariamente.

Pero sobre todo, como ya anticipamos, sería en el año 2002, con la Ley 35/2002, de medidas para el establecimiento de un sistema de jubilación gradual y flexible, la que con la introducción de un párrafo segundo en el apartado primero del art. 165 del TRLGSS, introducía una salvedad específica con la figura de la jubilación flexible. Acorde a este nuevo apartado se estableció que, “no obstante lo anterior, las personas que accedan a la jubilación podrán compatibilizar el percibo de la pensión con un trabajo a tiempo parcial en los términos que reglamentariamente se establezcan. Durante dicha situación, se minorará el percibo de la pensión en proporción inversa a la reducción aplicable a la jornada de trabajo del pensionista en relación a la de un trabajador a tiempo completo comparable.”

Se establecía, como salvedad, un supuesto de compatibilidad parcial para el caso de que los pensionistas de jubilación fuera realizar un trabajo a tiempo parcial¹⁹⁹. Efectivamente, no encontramos ante un supuesto de compatibilidad del derecho de pensión con la realización del trabajo pero en ese caso, como ya se señaló, parcial²⁰⁰ puesto que no permite

miembros, es el ámbito desde el que se impulsa una política de orientación y coordinación de los esfuerzos de las Instituciones Comunitarias y de los Estados miembros para afrontar el reto del envejecimiento y su impacto sobre los sistemas de protección social.

¹⁹⁹ Ver el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, art. 166.3, que determina que “El disfrute de la pensión de jubilación parcial en ambos supuestos será compatible con un puesto de trabajo a tiempo parcial.”

²⁰⁰ El propio Real Decreto 1131/2002, de 31 de octubre, recoge, art. 8.1, la expresión parcial al referirse a los efectos de la pensión “las cotizaciones efectuadas en las actividades realizadas, durante la suspensión parcial del percibo de la pensión de jubilación, surtirán efectos para la mejora de la pensión, una vez producido el cese en el trabajo.”.

compatibilizar la totalidad del derecho sino una parte la no afectada por la reducción, es decir en proporción inversa a la reducción aplicable a la jornada de trabajo del pensionista en relación a la de un trabajador a tiempo completo comparable. Es decir, a una mayor reducción de horas con respecto a un trabajador de tiempo completo menor será el importe a minorar de la pensión que percibe.

El Real Decreto-Ley 15/1998, de 27 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado de Trabajo, en relación con el trabajo a tiempo parcial y el fomento del trabajo, había dado una nueva redacción al art. 12 del Estatuto de los Trabajadores (cuyo Texto Refundido había sido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo), siendo modificado nuevamente, los apartados 6 y 7, por el artículo 9 del Real Decreto-ley 5/2013, de 15 de marzo, que ha dado una nueva redacción a la disposición final primera de la Ley 27/2011, de 1 de agosto.

El art. 12 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, establece que el contrato de trabajo se entenderá celebrado a tiempo parcial cuando se haya acordado la prestación de servicios durante un número de horas al día, a la semana, al mes o al año, inferior a la jornada de trabajo de un trabajador a tiempo completo comparable. De manera que la naturaleza parcial de cualquier contrato no vendrá determinada por un número de horas fijadas por la ley si no por la comparativa, en relación a un mismo centro de trabajo, con otros trabajadores a tiempo completo. Pero la ley aun es más precisa puesto que no bastara con que la comparativa se lleve a cabo con cualquier trabajador a tiempo completo de su mismo centro de trabajo sino que, además, que será necesario que con quien se compare tenga el mismo tipo de contrato de trabajo y el trabajo que realice fuera idéntico o similar. En el caso de que no hubiera en la empresa ningún trabajador a tiempo completo para comparar en ese caso se hará con lo que disponga, sobre jornada completa, en el convenio colectivo de aplicación o, en su defecto, la jornada máxima legal.

En estos casos los trabajadores a tiempo parcial, que hubiesen cumplido 67 años, o 65 años cuando acreditaran 38 años y 6 meses de cotización, podrían acceder, en los términos del apartado 2º del art. 166 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, a la jubilación parcial. Para ello deberá acordar con su empresa una reducción de jornada de entre un mínimo del 25 por 100 y un máximo del 50 por 100, sin que sea ahora necesario, como viene siéndolo desde la Ley 40/2007, de 4 de diciembre, de medidas en materia de Seguridad

Social, el concertar de manera simultánea un contrato de relevo. No obstante, fuera de ese supuesto general, vinculado con el concierto de un contrato de relevo se reconoce la posibilidad de obtener la jubilación parcial a partir de los 61 años si bien teniendo en cuenta el año del hecho causante con la edad del trabajador y el número de años cotizados. En estos casos, conforme el apartado 2.c) del art 166 del TRLGSS, se reconocería la posibilidad de incrementar el límite en que se podrá reducir la jornada y el salario hasta alcanzar el 75 por 100 cuando el contrato de relevo se concierte a jornada completa y con duración indefinida, siempre que el trabajador cumpla los requisitos establecidos en el artículo 166.2.c) de la Ley General de la Seguridad Social.

En cuanto al desarrollo de la compatibilidad del trabajo a tiempo parcial con el disfrute de una pensión de jubilación parcial o flexible debemos tener en cuenta tanto el Real Decreto 1131/2002, de 31 de octubre, seguridad social y jubilación de trabajadores contratados a tiempo parcial, como el Real Decreto 1132/2002, de 31 de octubre, por el que se desarrolla determinados preceptos de la Ley 35/2002, de 12 de julio, de medidas para el establecimiento de un sistema de jubilación gradual y flexible, modificado por Ley 27/2011, de 1 de agosto, de actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social; siguiendo los criterios proclamados para el establecimiento de una edad de jubilación que posibilite la prolongación de la actividad de los trabajadores de más edad, recoge las reglas de compatibilidad entre el percibo de la pensión de jubilación en un importe reducido, y la realización de un trabajo a tiempo parcial.

La “jubilación flexible,”²⁰¹ regulada en el Real Decreto 1132/2002²⁰², quedó integrada dentro de la jubilación parcial en la medida que con la Ley 27/2011 el objeto de la misma, el compatibilizar la pensión de jubilación causa con un trabajo a tiempo parcial; paso a quedar regulado como un supuesto de jubilación parcial recogido en el apartado 1º del art.

²⁰¹ Real Decreto 1131/2002, de 31 de octubre, artículo 5, es aquella “derivada de la posibilidad de compatibilizar, una vez causada, la pensión de jubilación con un trabajo a tiempo parcial, dentro de los límites de jornada a que se refiere el artículo 12.6 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, con la consecuente minoración de aquélla en proporción inversa a la reducción aplicable a la jornada de trabajo del pensionista, en relación a la de un trabajador a tiempo completo comparable, en los términos señalados en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores antes mencionada”

²⁰² Ver el Real Decreto 1132/2002, de 31 de octubre, a los efectos de su ámbito de aplicación queda delimitado a todos los Regímenes de la Seguridad Social, con la salvedad establecida en la disposición adicional primera del presente Real Decreto para el Régimen especial de la Seguridad Social de los Funcionarios Civiles del Estado, el Régimen especial de la Seguridad Social de las Fuerzas Armadas y el Régimen especial de la Seguridad Social del personal al servicio de la Administración de Justicia.

166 del TRLGSS, Por tanto, acorde a lo dispuesto en el art. 166 TRLGSS podremos diferenciar dentro de la jubilación parcial dos modalidades, aquella aplicable a quienes habiendo cumplido la edad legal de jubilación²⁰³, 67 años, o 65 años con 38 años y seis meses de cotización y concertarán un contrato de trabajo tiempo parcial, ya visto anteriormente y, la otra modalidad, la aplicable aquellos que cumpliendo, al menos, 61 años y tres meses, si el hecho causante se produce en el año 2015, suscribieran un contrato a tiempo parcial y estuviera vinculado a la jubilación un contrato de relevo.

En cuanto a este segundo supuesto, la jubilación parcial previa alcanzar la edad de jubilación, señalar que es el supuesto tradicional de jubilación parcial, a partir de los 60 años la cual se encuentra vinculada a una reducción jornada y un contrato de relevo. El desarrollo reglamentario, mientras no se disponga otra cosa y adaptado a las modificaciones producida por el RDL 5/2013, será, al igual que para la otra modalidad, el recogido por el RD 1131/2002.

Los trabajadores por cuenta ajena, no se dice pero se entiende, integrados en cualquier Régimen de la Seguridad Social que tengan, como mínimo, la edad recogida en la tabla del art. 166.2 a) del TRLGSS, la cual variara en función de la fecha del hecho causante, y de los años cotización²⁰⁴, y además reúna las siguientes condiciones: a) Acreditar un período de antigüedad en la empresa de, al menos, 6 años inmediatamente anteriores a la fecha de la jubilación parcial, b) Que la reducción de su jornada de trabajo se halle comprendida entre un mínimo de un 25 por 100 y un máximo del 50 por 100, o del 75 por 100 para los supuestos en que el trabajador relevista sea contratado a jornada completa mediante un contrato de duración indefinida, siempre que se acrediten el resto de los requisitos, teniendo en cuenta que dichos porcentajes se entenderán referidos a la jornada de un trabajador a tiempo completo comparable, c) Acreditar un período de cotización de 33 años, o 25 años en el supuesto de personas con discapacidad en grado igual o superior al 33 por 100, en la fecha del hecho causante de la jubilación parcial, sin que a estos efectos se tenga en cuenta la parte proporcional correspondiente por pagas extraordinarias y si, en cambio, a estos exclusivos efectos se computará el período de prestación del servicio militar obligatorio o de

²⁰³ Ver el art. 161,1ª) del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley general de la seguridad social, modificado por el RDL 5/2013.

²⁰⁴ Así, para el supuesto de los hechos causantes ocurridos en el 2015 la edad mínima será de 61 años y 3 meses, con 33 años y 9 meses o más de cotización, o 61 años y 6 meses con 33 años de cotización.

la prestación social sustitutoria, con el límite máximo de un año, d) que exista una correspondencia entre las bases de cotización del trabajador relevista y del jubilado parcial, de modo que la correspondiente al trabajador relevista no podrá ser inferior al 65 por 100 del promedio de las bases de cotización correspondientes a los seis últimos meses del período de base reguladora de la pensión de jubilación parcial, e) que los contratos de relevo que se establezcan como consecuencia de una jubilación parcial tendrán, como mínimo, una duración igual al tiempo que le falte al trabajador sustituido para alcanzar la edad de jubilación a que se refiere el artículo 161.1.a) y la disposición transitoria vigésima., y por último, f) Sin perjuicio de la reducción de jornada a que se refiere la letra c), durante el período de disfrute de la jubilación parcial, empresa y trabajador cotizarán por la base de cotización que, en su caso, hubiese correspondido de seguir trabajando éste a jornada completa.»

El procedimiento se iniciara con la solicitud del trabajador de la pensión de jubilación parcial ante la entidad gestora correspondiente, indicando la fecha prevista en que vaya a producirse el cese en el trabajo y concluirá, si bien previa tramite información y alegaciones, con la resolución de la entidad gestora. No obstante, el reconocimiento del derecho quedará condicionado al a formalización del contrato a tiempo parcial y si fuera necesario el de relevo. El hecho causante²⁰⁵ de la pensión de jubilación parcial se entenderá producido el día del cese en la jornada del trabajo que se viniese realizando con anterioridad, siempre y cuando, en dicha fecha, se hubiese suscrito el correspondiente contrato a tiempo parcial y, caso de ser necesario, el contrato de relevo.

Los efectos económicos de la pensión se producirán a partir del día siguiente al del hecho causante, siempre que hubiese entrado en vigor los correspondientes contratos de trabajo a tiempo parcial y de relevo, en su caso. Aquellos serán el importe de la pensión reducida, consecuencia inmediata de la compatibilidad del supuesto recogido art. 165.1 párrafo 2º del TRLGSS, en una proporción inversa a la reducción aplicable a la jornada de trabajo en los términos señalados anteriormente. En relación a su determinación, el art. 12 del RD 1131/2002, recoge que la cuantía de la pensión de jubilación parcial será el resultado de aplicar el porcentaje de reducción de jornada, el cual podrá incrementarse por periodos anuales, al importe de pensión que le correspondería, de acuerdo con los años de cotización que acredite el trabajador en el momento del hecho causante, calculada de conformidad con

²⁰⁵ Ver art. 11 y 13 del RD 1131/2002, de 31 de octubre, seguridad social y jubilación de trabajadores contratados a tiempo parcial.

las normas generales del Régimen de la Seguridad Social de que se trate, pero sin la aplicación del coeficiente adicional del 2 por 100, al que se refiere el artículo 163.2 de la Ley General de la Seguridad Social.

Con el objeto de garantizar un mínimo, establece en relación con la pensión mínima vigente en cada momento, un límite y es que el importe de la pensión podrá ser inferior, en ningún caso, a la cuantía que resulte de aplicar ese mismo porcentaje al importe de la pensión mínima vigente en cada momento para los jubilados mayores de sesenta y cinco años, de acuerdo con las circunstancias familiares del jubilado.

En cuanto a la compatibilidad de la jubilación parcial es evidente que lo será con el trabajo a tiempo parcial en la empresa y, en su caso, con otros trabajos a tiempo parcial anteriores a la situación de jubilación parcial, siempre que no se aumente la duración de su jornada. Pero también, con los trabajos a tiempo parcial concertados con posterioridad a la situación de jubilación parcial, cuando se haya cesado en los trabajos que se venían desempeñando con anterioridad en otras empresas, siempre que no se aumente la duración de la jornada realizada hasta entonces.

Por último, en cuanto a responsabilidad señalar que en el caso del cese del trabajador relevista, antes de alcanzar el trabajado sustituido la edad jubilación ordinaria o en el caso despido improcedente del trabajador jubilado parcial, el empresario deberá abonar a la Entidad gestora el importe devengado de la prestación de jubilación parcial desde el momento de la extinción del contrato hasta que el jubilado parcial acceda a la jubilación ordinaria o anticipada.

La aplicación de la normativa vigente hasta ese momento suscitó ciertas dudas sobre la compatibilidad de quienes habían accedido a la pensión de jubilación desde el Régimen General de la Seguridad Social por la realización de una profesión liberal sin causar alta en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), al haber optado por una mutualidad de previsión social conforme la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados. Dicha cuestión quedó resuelta, por un lado, con la redacción dada a la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, por el artículo 33 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, y por otro con la Orden TIN/1362/2011, de 23 de mayo,

cuyo único artículo dispuso que el régimen de incompatibilidad entre la pensión de jubilación y el trabajo del pensionista, previsto en el artículo 16 de la Orden de 18 de enero de 1967, será también aplicable con respecto al ejercicio de la actividad por cuenta propia de los profesionales colegiados que se hallaren exonerados de la obligación de causar alta en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, con independencia de que queden o no integrados en una de las mutualidades de previsión social a las que se posibilita su actuación como alternativa al alta en el expresado régimen especial²⁰⁶.

En definitiva, en lo que hasta este momento había venido siendo el criterio general de la incompatibilidad, conformado pura y exclusivamente intereses propios del sistema de pensiones, a partir de ese momento, 2002, empiezan a concurrir con ellos otros intereses, generales, que a través de la regulación del régimen de compatibilidad trataran de fomentar conductas que contribuyan a lograr fines de distinta naturaleza como el fomento del empleo, joven o mayores, autoempleo, el emprendimientos, en definitiva a lo que hoy enmarcamos dentro de los denominados fines extra fiscales. Así la normativa en materia de compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo a tiempo parcial, la cual busco establecer un sistema flexible de jubilación que, al tiempo que permitía, en determinados casos, la jubilación anticipada antes del cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación, también tendiera a favorecer la prolongación en la actividad de los trabajadores de más edad, potenciando de esta forma la presencia social activa de los mismos, con las indudables ventajas, tanto para el propio trabajador como para los sistemas de pensiones.

No obstante, la experiencia, desde el año 2002, lo que ha puesto de manifiesto es que a pesar de ello y aun cuando su utilización ha experimentado ligeros incrementos en los últimos tiempos, el porcentaje medio de trabajadores a tiempo parcial en España se sitúa muy por debajo de la media de los países de la Unión Europea. Por ello, posteriormente, con el

²⁰⁶ Manifestaciones al respecto en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Social, Sección 1ª) 230/2012, de 16 de enero, que reconoce la incompatibilidad de la pensión de jubilación parcial y el alta en el Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos (RETA), basada en el apartado 2 del artículo 5 del RD 1131/2002, pero también en el hecho de que el RETA no contempla el alta a tiempo parcial (art. 46 del RD 84/1996, de 26 de enero, del Reglamento General de Inscripción de Empresas y Afiliación, altas y bajas de trabajadores).O la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 20 de junio 2012, relativa a la actividad por cuenta propia de obligada inscripción en un Colegio Profesional, que establecía que, a raíz de la redacción dada a la DA 15ª de la Ley de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado 30/1995, de 8 de noviembre, a partir del 1 de enero de 1999 se preveía que, para los profesionales colegiados que no tuviesen que darse de alta en el RETA por haberse incorporado a una Mutualidad de previsión²⁰⁶, también regiría la incompatibilidad.

RD Ley 5/2013, nuevamente se adoptan medidas legislativas encaminadas al incremento de la edad de jubilación, la prolongación de la vida activa y el incremento de la participación en el mercado de trabajo de los trabajadores de más edad suponen elementos básicos para la adecuación y sostenibilidad de las pensiones. Para ello, es recomendable vincular la edad de jubilación a los aumentos de la esperanza de vida, racionalizar el acceso a los planes de jubilación anticipada y a otras vías de salida temprana del mercado laboral, y favorecer la prolongación de la vida laboral, facilitando el acceso al aprendizaje a lo largo de la vida, desarrollando oportunidades de empleo para los trabajadores de más edad y fomentando el envejecimiento activo. Pero estas medidas legislativas en mayoría de los casos necesitan del apoyo de medidas de fomento o incentivo para conseguir los fines perseguidos. Ejemplo de ello son normas como: la Orden de 4 de abril de 1866, ayudas económicas para el fomento del asociacionismo cooperativo de la juventud agraria y del empleo rural y para el de las agrupaciones de ayuda mutua y de prestación de servicios de sustitución en el trabajo; la Ley 50/1995, de 27 de diciembre, de incentivos regionales para la corrección de desequilibrios económicos interterritoriales, interesante puesto que a través de actuación de fomentar la actividad económica mediante la concesión de incentivos regionales en las zonas geográficas menos favorecidas por parte del Estado se tratará de velar por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español; el Real Decreto 5/2001, de 12 de enero, establece régimen de ayuda destinadas a fomentar el cese anticipado en la actividad agraria, en conformidad con el Reglamento (CE) 1257/1999, del Consejo, de 17 de mayo, sobre ayudas al desarrollo rural a cargo del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrarias (FEOGA); el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, medidas de reforma económica, donde se adoptan medidas tan variado calados como medidas de política de vivienda encaminadas a potenciar el mercado de arrendamiento de vivienda en España, medidas para mejorar la acción protectora de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos y de fomento de su actividad o medidas de carácter tributarios y de reforma estructural orientadas al fomento de la inversión en determinadas áreas y a la mejora de la eficiencia productiva. La Ley 4/2013, de 28 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización²⁰⁷, completaron con el paquete de medidas

²⁰⁷ Incentivos fiscales en impuesto sobre Sociedades e impuesto sobre la renta

- Nueva deducción por inversión de beneficios
- Mejora de la deducción por actividades de I+D+ (i)
- Modificación del régimen fiscal de rentas procedentes de determinados activos intangibles
- Mejora de la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

aprobadas en el primer semestre de 2013 mediante el Real Decreto-ley 4/2013 del 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo²⁰⁸, a las que se añadieron posteriormente en la Ley 11/2013, del 26 de julio; el Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, aprobada posteriormente por la Ley 3/2012, de 6 de julio, y el Real Decreto-ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores, que han favorecido la adopción de medidas de flexibilidad interna por las empresas, impulsado la formación dual y la contratación indefinida por las pequeñas y medianas empresas (PYMES), a la vez que ha dinamizado la negociación colectiva en un marco más equilibrado de relaciones laborales.

Finalmente, para completar el cuadro anterior de salvedades al régimen general de incompatibilidad de la pensión de jubilación con el trabajo señalar, dentro de los importantes cambios llevados a cabo tanto por la Ley 27/2011, de 1 de agosto, actualización, adecuación y modernización del sistema de la Seguridad Social como, posteriormente, en el ámbito de la continuidad de la vida laboral, el Real Decreto-Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo.

La Ley 27/2011, incorporó a la Ley General de la Seguridad Social, a través de la disposición adicional trigésima primera, el apartado 4 del art. 165 en el cual se determina que “el percibo de la pensión de jubilación será compatible con la realización de trabajos por cuenta propia cuyos ingresos anuales totales no superen el salario mínimo interprofesional, en cómputo anual”. Asimismo, determina que quienes realicen estas actividades económicas no estarán obligados a cotizar por las prestaciones de la Seguridad Social.

A partir de este momento, interesa subrayar que en el ámbito del trabajo por cuenta propia regirá el criterio de compatibilidad con la realización de cualquier trabajo, dé lugar o

Incentivos fiscales para sociedades de nueva creación e inicio de actividad económica.
Incentivos fiscales a financiadores de proyectos de emprendedores.

²⁰⁸ Recoge seis medidas encaminadas a posibilitar la contratación de jóvenes (o mayores de 45 años) haciéndolo atractivo a autónomos y pymes. Se trata de bonificaciones de carácter temporal que se mantendrán hasta que la tasa de paro baje del 15%. Esperemos que sea pronto, pero han pasado dos años desde su aprobación y seguimos lejos del 15%.

no, a su inclusión dentro de un régimen de la Seguridad Social. Pero esta compatibilidad, si bien es de aplicación general a todos los trabajos por cuenta propia, sea o no obligatoria su afiliación, no es ilimitada (dada la exclusión prevista cuando los ingresos percibidos superen el salario mínimo interprofesional).

Continuando con la tendencia iniciada, encaminada a garantizar la viabilidad del Sistema, en la medida en que éste debe hacerse cargo del pago de un número cada vez mayor de pensiones de jubilación por importes, en términos medios, superiores a las que sustituyen y en periodos cada vez más largos, se aprobó el Real Decreto-ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo. Entre las medidas aprobadas, consideradas elementos básicos para la adecuación y sostenibilidad de las pensiones, se encuentra la prolongación de la vida activa y el incremento de la participación en el mercado de trabajo de los trabajadores de más edad.

De cara a la prolongación de la vida activa, se permite compatibilizar la percepción de la pensión de jubilación con la realización de un trabajo por cuenta propia o ajena. Con ello se posibilita que aquellos trabajadores que hayan accedido a la jubilación al alcanzar la edad legal, y que cuenten con largas carreras de cotización, puedan compatibilizar el empleo a tiempo completo, o parcial, con el cobro del 50 % de la pensión y además con una obligación de cotizar limitada a la contingencia profesional y una cotización especial.

Este régimen de compatibilidad es de aplicación general a todos los regímenes del sistema de la Seguridad Social sin perjuicio de régimen jurídico previsto para cualesquiera otras modalidades de compatibilidad entre pensión y trabajo que pudiera preverse legal o reglamentariamente.

A primera vista, podría parecer que el criterio señalado choca con el recogido en el artículo 165 del TRLGSS, que reconoce como regla general la incompatibilidad con las salvedades reconocidas legal y reglamentariamente (en el trabajo por cuenta ajena, los contratos a tiempo parcial; y en el trabajo por cuenta propia, cualquier actividad siempre que sus ingresos no superen determinado límite). Sin embargo, el propio Real Decreto-ley elimina esta aparente incongruencia al establecer, en la redacción dada al artículo 2, que será de aplicación el régimen de compatibilidad recogido en la misma, sin perjuicio de lo establecido

en el art. 165. Es decir, se configura como una de las salvedades que pueden ser reconocidas reglamentariamente, tal como habilita la Ley²⁰⁹, con la particularidad de que no será de aplicación general, sino únicamente aquellos sujetos que cumplan determinados requisitos, edad y porcentaje de jubilación.

Así, podrán acogerse a dicho régimen de compatibilidad, general y sin limitaciones para la realización de cualquier trabajo por cuenta propia o ajena, a tiempo completo o parcial, quienes cumplieran los siguientes requisitos: a) que el acceso a la pensión haya tenido lugar una vez cumplida la edad que en cada caso resulte de aplicación y, b) que el porcentaje aplicable a la respectiva base reguladora a efectos de determinar la cuantía de la pensión causada alcance el 100 por 100.

En conclusión, el régimen general será la incompatibilidad entre la pensión de jubilación y la realización de un trabajo, conforme al TRLGSS, tanto para los trabajos por cuenta propia como ajena, si bien con las salvedades que pudieran establecerse legal o reglamentariamente. En cuanto a los trabajadores por cuenta ajena, cabe reconocer la compatibilidad con el trabajo a tiempo parcial, con independencia del tipo de trabajo, siempre y cuando se cumplan los requisitos recogidos en el Real Decreto-ley 5/2013. En el caso de los trabajadores por cuenta propia, las excepciones reconocidas permiten cualquier actividad, siempre y cuando los ingresos anuales derivados del mismo no superen, en su totalidad y en cómputo anual, el salario mínimo interprofesional; o bien cuando el sujeto pudiera acogerse a dicha compatibilidad en virtud del Real Decreto-ley 5/2013.

El principal efecto derivado de la aplicación del régimen anterior es con carácter general la reducción del importe de la pensión. Así el TRLGSS determina que, en el caso de compatibilidad con un trabajo por cuenta ajena, durante el tiempo que dure dicha situación, se minorará el percibo de la pensión en proporción inversa a la reducción aplicable a la jornada de trabajo del pensionista en relación a la de un trabajador a tiempo completo comparable. En el caso de que la compatibilidad fuera con un trabajo por cuenta propia, el legislador ha considerado que, al no superar los ingresos por el mismo el importe del salario mínimo interprofesional, no produciría efecto alguno y podría seguir disfrutando el importe total de la pensión.

²⁰⁹ Art. 165.1 del TRLGSS, habilita para que existan salvedades y que las mismas lo podrán estar tanto legal como reglamentariamente.

En el supuesto de que la compatibilidad fuera admisible, en virtud del Real Decreto-ley 5/2013, tanto para el trabajo por cuenta propia como ajena, con independencia de los ingresos, la cuantía de la pensión de jubilación compatible será la equivalente al 50 por 100 del importe resultante en el reconocimiento inicial, una vez aplicado, si procede, el límite máximo de la pensión pública, o del de la que se esté percibiendo, en el momento de inicio de la compatibilidad con el trabajo (excluido, en todo caso, el complemento por mínimo, con independencia de cualquiera que sea la jornada laboral o la actividad que realice el pensionista).

En definitiva hemos podido observar como la evolución del régimen de incompatibilidad entre el derecho de pensión de jubilación con la realización de un trabajo o actividad económico, empresarial o profesional desde sus inicio ha mantenido como criterio general la incompatibilidad si bien con un tímido reconocimiento a la posibilidad de establecer salvedades legal o reglamentariamente. Asimismo, como ese criterio general no es otra cosa que el reflejo de los principios inherente al sistema de protección social, seguro sociales, como son el de “la pensión de jubilación como renta de sustitución” y, de otra, lo que hoy denominados como “principio de sostenibilidad financiera del Sistema”, de ahí que las salvedades inicialmente reconocidas, como hemos visto, no fueran otra cosa que meros supuestos de suspensión, más que de compatibilidad, o compatibilidad parcial.

Con el paso del tiempo y resultado de factores distintos a los propios del ámbito de la Seguridad Social, como son el garantizar principios y derechos constitucionalmente reconocidos, fomento del empleo, corregir desigualdades, emprendimiento de negocios, el criterio mantenido se fue abriendo fruto de reformas normativas, en el ámbito fiscal y de seguridad social, encaminadas al fomento o incentivo de conductas en los ciudadanos que contribuyan al logro fines vinculados a los derechos y principios antes señalados. En la exposición hemos visto ejemplos de normativas encaminadas al fomento de esas distintas finalidades (empleo jóvenes y mayores, emprendedores, ámbito agrario, autónomos, etc), y en particular de aquellas que con objetivo fomento empleo han modificado, estableciendo nuevas compatibilidades, el régimen general de incompatibilidad reconociendo nuevas excepciones en el caso de los contratos a tiempo parcial, en el trabajo por cuenta propia o, en la última reforma RDL 5/2013, en carácter general para cualquier pensionista y plena, o parcial con reducción de la pensión, para quienes cumplan determinados requisitos.

CAPÍTULO CUARTO

EFFECTOS ECÓNOMICO-FINANCIEROS EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO DERIVADOS DEL RÉGIMEN DE INCOMPATIBILIDAD ENTRE LA PENSIÓN DE JUBILACIÓN Y LA REALIZACIÓN DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

1. El margen de mejora de la gestión económico-financiera pública en el marco constitucional de cara a permitir la compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de la actividad económica en una explotación agraria

En el presente capítulo trataremos de analizar los efectos que el actual régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de una actividad económica o empresarial produce en la esfera económico-financiera del sector público, en particular sobre los recursos²¹⁰ financieros de la Seguridad Social y los del Estado. De manera que, desde la óptica de dos de las esferas más importantes dentro del sector público, analizaremos cómo la decisión de llevar a cabo, o no, la explotación agraria por parte de quien es pensionista de jubilación repercute en la esfera los recursos disponibles, tanto desde la perspectiva de los gastos como de los ingresos públicos. Asimismo, sin perjuicio de esos efectos, que podríamos decir son directos sobre los recursos, vía ingresos y gastos; cabe señalar otros efectos que con el cambio normativo se producirían no propiamente en la esfera de los recursos, sino en la de otros intereses o fines, más vinculados con derechos y principios reconocidos en la Constitución a los ciudadanos, pero que en última instancia podrán repercutir en los recursos públicos. En relación con este último aspecto, vinculado con el reconocimiento de salvedades al régimen general de incompatibilidad, cabe destacar cómo en el ámbito de la Seguridad Social con las últimas reformas se aprecia una tendencia encaminada, frente a los criterios tradicionales, a favorecer la compatibilidad no sólo por objetivos propios del Sistema sino también por esos otros objetivos señalados anteriormente.

²¹⁰ Conforme la Real Academia de la Lengua los recursos son el conjunto de elementos disponibles para resolver una necesidad o llevar a cabo una empresa. Trasladado esto al ámbito del Sector Público los recursos serán aquellos, bienes y derechos, recogidos en la legislación propia de Estado y de Seguridad Social, de que dispone para cumplir sus objetivos, de manera general el atender la totalidad de los gastos públicos vinculados con esos objetivos.

El supuesto de hecho sobre el cual centraremos la presente investigación no es el de cualquier titular de finca rústica sino, únicamente, la de aquellos pensionistas que adquieren por herencia, legado o donación la propiedad de fincas rústicas. El motivo de restringirlo no se encuentra en establecer un diferente tratamiento, o discriminatorio, con respecto al resto de pensionistas que bien adquirieron con anterioridad, por igual título, la explotación o bien con aquellos que, ya fuera antes o después de adquirir la condición pensionista de jubilación, hubiesen adquirido la explotación por título oneroso. Se pretende ofrecer solución a un problema concreto que tiene especial repercusión en estos sujetos, puesto que por el momento en que se produce y, de acuerdo con la legislación actual se pone al pensionista en un dilema, ya que, en la mayoría de los casos, desconoce, incluso habiendo estado vinculado familiarmente con él, las peculiaridades propias de la gestión de una explotación agraria, así como, en muchas ocasiones, la información necesaria para saber si es rentable la explotación. Además las consecuencias de su toma de decisión podrán determinar, por el actual régimen de incompatibilidad, la suspensión total o parcial de su derecho.

Esto no significa que excluyamos que pudiera hacerse extensible el mismo criterio al resto de supuestos: cuando la adquisición se hizo con anterioridad adquirir la condición de pensionista dándole margen para adoptar la decisión - de mantenerse régimen de incompatibilidad -, pudiendo, incluso, explotarla ya que no existe incompatibilidad para percepción de distintas rentas; o cuando la adquisición de la explotación se lleva a cabo a título oneroso, antes o después, como inversión voluntaria realizada con ánimo de lucro, presumiéndose conocedor de los efectos que con respecto a su derecho pensión podría ocasionar.

Otro aspecto, al margen de esa particularidad vinculada con el sujeto y la forma de adquisición de la propiedad, es que no haremos referencia a cualquier finca rústica sino aquellas en las que, por su dimensión y rentabilidad, el pensionista se ve obligado a trabajarla personalmente o bien a implicarse en la actividad agrícola, puesto que sus rendimientos no permiten ni cederla a terceros como para producir rentas para el cedente y cesionario, ni tampoco aquellas explotaciones que por su dimensión o rentabilidad constituyen propiamente explotaciones agrarias empresariales que no requieren la intervención del titular pensionista, salvo en funciones de dirección y gestión, o incluso la titularidad recae en una persona jurídica de la cual el pensionista es el principal inversor. De manera que en estos casos, al no

requerirse la integración en el régimen especial de trabajadores autónomos, no se produciría la incompatibilidad y podría seguirse disfrutando del derecho de pensión, a la vez que se ejercen funciones de dirección en la explotación agraria, como podría hacer cualquier pensionista en cualquier otra empresa del sector que fuera.

A partir de ese presupuesto analizaremos, según la Entidad Gestora reconozca o no la compatibilidad conforme a la actual regulación, cómo afecta la decisión adoptada por el pensionista, de llevar a cabo una actividad económica, a los recursos de la Seguridad Social y del Estado. En concreto, analizaremos la repercusión que tiene en los gastos de la Seguridad Social, por la suspensión del pago de la pensión, así como en los ingresos, con respecto a la obligación de cotizar de la nueva actividad. De igual manera, analizaremos la repercusión en la esfera del Estado, desde el punto de vista del gasto, especialmente en aquellas pensiones que son complementadas por mínimos, pero especialmente desde la perspectiva de los ingresos puesto que, según se autorice la compatibilidad, tendremos a un sujeto pasivo de un impuesto personal sobre la renta imputable bien por una única renta, trabajo personal, o, si se reconoce la compatibilidad, por dos: la del trabajo personal y la derivada de la actividad empresarial.

Esta situación repercute especialmente sobre el volumen de ingresos a percibir por el Estado, como deuda tributaria, y en contraste con el ahorro que supondría el no pagar una pensión en estos supuestos, lleva a valorar, conforme al principio de solidaridad financiera, si en el conjunto de los recursos sería más eficiente el permitir, como regla general, compatibilizar la pensión de jubilación con la realización de una actividad agraria por cuenta propia como titular de una explotación, ya que si bien para la Seguridad Social es un gasto, conforme al criterio de que la pensión es una renta de sustitución y por tanto si el pensionista trabaja, debe dejar de percibir el pago de la pensión; esa situación en el conjunto de los recursos del Estado podría verse compensada, de forma que el resultado fuera positivo y el hecho de mantener el gasto de pensión fuera compensado por los ingresos derivados de esa otra actividad.

En estos casos, pese a no poder realizar una cuantificación por carecerse de datos de los pensionistas que actualmente han comunicado el inicio de su actividad, cabe presuponer que en conjunto el beneficio debería ser positivo por la concurrencia de diversos factores económico-financieros.

También habría que valorar el efecto positivo que tiene para el propio sujeto pasivo. En el caso de optar por no explotar un recurso natural como es una finca rústica, por no suspender el pago de la pensión, esto le supondrá una carga añadida derivada del derecho de propiedad de la misma, que no podrá serle compensada con los rendimientos que podría generar la misma al explotarla. Si como en Andalucía estuviese establecido un tributo que gravase la infrautilización de la finca, se añadiría una carga mayor sobre el sujeto, que con otro régimen se hubiese visto incentivado. No dejar abandonadas tierras productivas tiene efectos medioambientales, para la región y la comarca donde están ubicadas, ya sea desde la perspectiva del empleo o económica (por las posibles rentas que directamente o indirectamente la explotación puede generar para comunidad).

El artículo 31 de la CE establece una serie de principios, como la reserva de ley, la universalidad, la igualdad, la progresividad, la no confiscatoriedad y la capacidad económica, que marcan las condiciones en que deberá ser cumplida esa obligación general de contribuir. De igual modo recoge, dentro del ámbito de la gestión financiera, principios básicos del gasto público como son los principios de eficacia y economía.

El principio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos conforme con las capacidades económicas de cada uno cuenta con una larga tradición en el constitucionalismo histórico español²¹¹, sin embargo, el principio de ordenación del gasto de conformidad con los recursos públicos y la reserva de ley en materia tributaria, previstos en el 31.2 y 3 de la CE no cuentan con antecedentes en nuestro constitucionalismo histórico. También podemos encontrar antecedentes sobre preceptos relativos al deber de sostenimiento de los gastos públicos, con iguales principios que los del art. 31 de la CE, en las constituciones europeas de nuestro entorno. La coincidencia más estrecha la encuentra el precepto español con el artículo 53 de la Constitución italiana de 1947, pero no faltan referencias en otros textos como puede ser el portugués, artículos 106 a 108.

La tramitación parlamentaria de ese precepto no fue motivo de grandes discrepancias pero sin duda la enmienda más relevante fue al apartado segundo del precepto, introducida a instancia de Fuentes Quintana en la Comisión del Senado, por la que se asocia la capacidad de

²¹¹ El artículo 8 de la Constitución de 1812; artículo 6 de la Constitución de 1837; artículo 28 de la Constitución de 1869; artículo 3, primer inciso de la Constitución de 1876; artículo 44, primer inciso de la Constitución de 1931

gasto de los poderes públicos a los recursos ingresados y se establece que la ejecución del gasto debe hacerse de acuerdo con criterios de eficiencia y economía.

Esa obligación de contribuir, ubicada en el marco del presente estudio, integra desde la perspectiva de los ingresos públicos a dos de sus instituciones más importantes, “impuestos” y “cotizaciones sociales”. En consonancia con esta idea el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (Febrero 2014), en el cual se lleva a cabo un amplio análisis, resalta el importante papel que ambas figuras juegan dentro del sistema. Este papel no es resultado, únicamente, de su vertiente cuantitativa, que según recoge en su propuesta de reforma fiscal habrá de mantener la ratio de ingresos públicos sobre PIB en el entorno de 37%-38%; sino que también lo es de su vertiente cualitativa por el tipo de ingreso. Es decir, al margen del volumen de ingresos, juega un importante papel donde recaiga el peso de la imposición, porque el actuar sobre los impuestos directos disminuye las posibilidades efectivas de crecimiento económico.

El Título VII de la Constitución Española regula los aspectos relativos a la Economía y Hacienda²¹². Destaca por la sencillez de su pronunciamiento, pero a la vez por la amplitud de su contenido, la proclamación recogida en el apartado 1 del art. 128, de que todas las riquezas del país en sus distintas formas y sea cual fuera su titular, público o privado, estarán subordinada al interés general.

La Constitución con este reconocimiento va más allá de la forma en que se manifieste esa riqueza o a quién pueda pertenecer, lo que en definitiva quiere señalar es la subordinación de las mismas al interés general. Este precepto, en relación con el art. 33 de la CE, no está negando la concurrencia de intereses particulares. ¿Cómo casar este mandato constitucional²¹³

²¹²El Tribunal Constitucional en su STC 1/1982, de 28 de enero, hace referencia al concepto de Constitución Económica, señalando que "En la Constitución Española de 1978, a diferencia de lo que solía ocurrir con las Constituciones liberales del siglo XIX y de forma semejante a lo que sucede en más recientes Constituciones europeas, existen varias normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica; el conjunto de todas ellas compone lo que suele denominarse la Constitución Económica (...)". Asimismo, los principios rectores de la política económica y social del Capítulo III del Título I podrían haber hecho innecesarias las precisiones de los artículos 128 a 132, pues recogen su misma filosofía, no está demás su contemplación en estos últimos, porque el Capítulo III del Título I recoge la vertiente subjetiva de esa filosofía, desde la perspectiva de los derechos fundamentales de las personas que se hacen valer frente al Estado, transidos por tanto de subjetividad, mientras que los artículos 128 a 132 se enmarcan en el concepto o perspectiva objetiva del Estado, de forma que sirven a los fines de éste, si bien obviamente nunca podrían contradecir los primeros sino que han de interpretarse armónicamente con ellos

²¹³ Del art.33 CE en el cual sin perjuicio del reconocimiento que hace del derecho a la propiedad privada determina que el contenido del mismo estará delimitado por la función social que deba cumplir dicho derecho,

con el supuesto que nos ocupa? Según hemos observado, no es objeto de discrepancia que la tierra de naturaleza agrícola constituye un recurso natural para cualquier Estado y, por ende, una riqueza del mismo, aunque se encuentre en manos privadas o públicas. De manera que todo titular de una finca rústica susceptible de ser explotada, en función de sus particularidades y la normativa específica sobre la tierra, tendría un derecho/deber que le obligaría a explotarla.

Sin embargo, un pensionista ante la tesitura de si llevar a cabo la explotación de unas tierras que adquirió de forma gratuita, inter vivos o mortis causa, se encuentra con la reducción o suspensión del importe de la pensión. Parece evidente que debemos excluir aquellos casos en los que el pensionista lo que adquiere, por herencia o donación, es la titularidad de acciones o participaciones sociales representativas de la sociedad titular de la explotación o bien explotaciones que, por su dimensión y productividad, a pesar de ser transmitida al pensionista a título individual, por sus características, el pensionista ejercerá simplemente funciones de empresario, no requiriendo por tanto realizar actividad por cuenta propia que, en definitiva, determinaría la incompatibilidad con la pensión de jubilación.

Cabe plantearse por qué un sujeto en activo, con independencia de la actividad, si adquiriera por herencia una finca rústica podría llevar a cabo la explotación de la misma, siempre y cuando cumpliera las obligaciones legales exigidas para ello, pudiendo compatibilizar la renta del trabajo con los ingresos derivados de la explotación; mientras que un pensionista, conforme la actual consideración de la pensión de jubilación y su régimen de incompatibilidad estaría incentivado a dejar de explotar la finca, con los efectos negativos que ello supondría tanto para el sujeto - por los gastos añadido que dicha tierra ocasionaría a su propietario, incluidos impuestos -, como para el entorno e incluso para el Estado - desde el punto de vista de los ingresos públicos y del empleo -.

así como, también, el art.128 CE sobre la subordinación de las riquezas del país al interés general, y el art. 130, a la obligación que pesa sobre el Estado de atender a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos señalando, en particular, agricultura, ganadería y pescas. agrarias, ver el art. Es importante reseñar, la doctrina TC, analizada en epígrafes anteriores, como la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha dado a este artículo una significación más acorde con el concepto tradicional de la propiedad que con la concepción estatutaria destacando, entre otras, la sentencia de 1 marzo 2001 en el caso Malama contra Grecia el Tribunal reitera la necesidad de que se respete el principio de proporcionalidad entre la necesidad de protección de la propiedad privada y las razones de interés general para restringirla. En este mismo sentido, por ejemplo, el Caso Aizpurua Ortiz y Otros contra España, Sentencia de 2 febrero de 2010, que presenta interés por tratarse de una expropiación sobre derechos, en este caso sobre una pensión de jubilación.

En estos supuestos debería existir una coordinación legislativa, en materia tributaria y de Seguridad Social que posibilitara y fomentara que un sujeto, pensionista de jubilación, que adquiriera por herencia, legado o donación tierras rústicas se sintiera motivado a explotarla, si así fuera su deseo, arbitrando la legislación los mecanismos necesarios para tratar compensar al Sistema de Seguridad Social, amparándose en el principio de sostenibilidad del sistema²¹⁴, que subyace, con la idea de renta de sustitución, bajo el criterio general de incompatibilidad de la pensión jubilación y trabajo.

Es relativamente fácil entender la motivación que, en su momento, llevó al legislador a adoptar el criterio general de incompatibilidad de las pensiones de jubilación con la realización de una actividad económica y, de manera muy restrictiva, admitir determinadas excepciones. Pero parece evidente que, dentro de un marco de solidaridad financiera podría superarse la concepción de la pensión de jubilación como un sustitutivo de rentas.

En este supuesto concreto se pone de manifiesto una visión parcial, no global, de la gestión económico-financiera del Estado. Falta coordinación y coherencia con los principios señalados, de la manera que algunas normas de nuestro ordenamiento jurídico recogen. La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, recoge en su preámbulo que una regulación única, o por lo menos coordinada, produciría una mayor coherencia en la regulación jurídica, mayor claridad, y transmitiría al ciudadano una idea de igualdad en las exigencias presupuestarias, de responsabilidad y lealtad institucional entre todas las Administraciones Públicas.

Si el fundamento para adoptar, en el pasado, el criterio en cuestión fue la sostenibilidad financiera del Sistema; ahora, teniendo en cuenta la situación así como los posibles efectos y beneficios globales, en el caso concreto debería plantearse por el legislador un cambio de criterio más acorde a los intereses de todas las partes concurrentes.

La gestión de los recursos financieros del Estado, de cara a la consecución de una serie de objetivos, no sólo nacionales sino también comunitarios, como el garantizar una financiación adecuada, el crecimiento y la creación de empleo, el bienestar de los ciudadanos, el promover oportunidades a los emprendedores y, sobre todo, ofrecer una perspectiva de

²¹⁴ Cuestión que no deja de ser objeto permanente de análisis, estudios y objetivo del Gobierno la sostenibilidad del Sistema. El Mundo “debate pensión en el marco precampaña” del 27 de agosto de 2015.

futuro más prospera, justa y solidaria; exige la observancia de una serie de principios rectores plenamente integrados en dicha gestión. Así la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en su art. 69, recoge un mandato a los sujetos que integran el sector público, responsables de la gestión económico-financiera, para adecuar la misma al cumplimiento de dos principios básicos: el de “eficacia” a la hora de la consecución de los objetivos fijados, y el de “eficiencia” en la asignación y utilización de los recursos públicos. Complementando esos principios, recientemente se introdujeron, incluso uno de ellos a nivel constitucional²¹⁵, los principios de “estabilidad presupuestaria” y “sostenibilidad financiera”²¹⁶ que han sido desarrollados por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Un aspecto importante de esta Ley es que resalta la importancia de la coherencia en la regulación jurídica dentro del ámbito de las Administraciones Públicas, señalando como instrumento fundamental la participación de los órganos de coordinación institucional entre Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. Los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de esta Ley deberán supeditarse al cumplimiento de las exigencias de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en su actuación (en la elaboración y aprobación de disposiciones legales y reglamentarias, los actos administrativos, o los contratos y convenios de colaboración).

2. Los efectos sobre el gasto público del régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de una actividad económica por cuenta propia

¿Cuáles son los efectos que produce sobre el gasto público, la actual regulación de la gestión económico-financiera del sector público y el régimen de compatibilidad de la pensión de jubilación; en el supuesto de la realización de una actividad agraria por cuenta propia por parte de los pensionistas de jubilación cuando el comienzo de dicha actividad trae causa de la

²¹⁵ Introducido el principio de estabilidad presupuestaria con la reforma llevada a cabo en septiembre del 2011 del Art. 135 CE, se estableció una regla fiscal a través de la cual se limita el déficit público de carácter estructural y limita la deuda pública al valor de referencia del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

²¹⁶ Conforme el art. 4 de la LO 2/2012, de 27 de abril, se entiende por sostenibilidad financiera la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de deuda comercial conforme a los establecido en esa misma Ley, la normativa sobre morosidad y en la normativa europea.

adquisición, por el pensionista, a título gratuito, inter vivos o mortis causa, de una finca rústica o explotación agraria?.

La situación inicial, mientras no se plantee por el pensionista el llevar a cabo la actividad agraria, para el Estado, desde un punto de vista consolidado, viene dada, exclusivamente, por el importe del pago de las pensiones de tales sujetos. El matiz de señalar “desde un punto de vista consolidado” no tiene otro objetivo que especificar que si bien, lo normal es que el importe de la pensión, en su totalidad, corresponda imputarlo a los recursos de naturaleza contributiva del sistema de la Seguridad Social; puede suceder que, como consecuencia de que las pensiones devengadas no alcancen el importe mínimo recogido cada año en la Ley de Presupuestos, el importe hasta alcanzar esa cuantía mínima se complemente con cargo al presupuesto del Estado, como consecuencia del Estado social, con lo que tiene repercusión sobre los recursos de este último. Puede constatarse en el art. 13.2 de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 donde se recoge que “el Estado aporta al sistema de la Seguridad Social 7.563.020,00 miles de euros para atender a la financiación de los complementos para mínimos²¹⁷ de las pensiones de dicho sistema. El ritmo de ejecución de este crédito para financiar los complementos para mínimos de las pensiones se adecuará a las necesidades financieras de la Tesorería General de la Seguridad Social y a las necesidades derivadas de la ejecución del Presupuesto del Estado, para lo cual será preceptivo el informe favorable del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para cada libramiento”.

La explotación, o realización de una actividad agraria por cuenta propia, por parte de un pensionista tendrá, con carácter general y según lo visto para el régimen de compatibilidad de pensiones, efectos en el volumen de los gastos públicos, generalmente en los de la Seguridad Social; pero también, excepcionalmente, cuando concorra supuesto de complemento a mínimos en los del Estado.

²¹⁷ Art. 41.1 de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 determina que en los términos que reglamentariamente se determinen, tendrán derecho a percibir los complementos necesarios para alcanzar la cuantía mínima de pensiones los pensionistas del sistema de la Seguridad Social, en su modalidad contributiva, que no perciban durante 2015 rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas y ganancias patrimoniales, de acuerdo con el concepto establecido para dichas rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y computados conforme al artículo 50 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (LA LEY 2305/1994), o que, percibiéndolos, no excedan de 7.098,43 euros al año (8.280,40 euros cuando se trate de pensionistas con cónyuge a cargo).

La actual regulación determina, como regla general, la incompatibilidad de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, con el trabajo del pensionista. Tal derecho quedará suspendido. En este caso, la repercusión sobre el gasto público es plena, puesto que se disminuirá el gasto público en el importe de este tipo de pensiones con lo que ello conlleva un ahorro para los recursos del Sistema, pero también en las pensiones con complementos a mínimos, para los recursos del Estado.

Cuantitativamente hablando el ahorro habría que determinarlo en función del número de pensionistas que incurren en tal circunstancia y el importe de la pensión que corresponda a cada uno de ellos. De forma que, de cara a una posible previsión del ahorro que podría suponer, de acuerdo con los datos estadísticos publicados²¹⁸ por la Secretaría de Estado de la Seguridad Social en el mes de julio de 2015, la base de pensionistas de jubilación que serviría para estimar el ahorro a esa fecha estaría integrada, al margen de las nuevas pensiones, por un total, para todos los regímenes, de 5.641.890 pensionistas de jubilación. Y en cuanto al otro factor a determinar, la cuantía de esas pensiones, según los mismos datos de la Secretaría de Estado, el importe de las pensiones afectadas podría ir desde aquellas inferiores a 150 euros hasta las de más de 2.560,89 euros mensuales.

En relación con la posible repercusión sobre los gastos del Estado, manifestada en los complementos a mínimos, interesa recordar que para el año 2015 el importe transferido por el Estado, en concepto de complementos a mínimos de pensiones, ha sido de 7.563.020,00 euros. No obstante, ese importe se corresponde al total presupuestado “de transferencias por complementos a mínimos a la Seguridad del Estado para el año 2015”, integrándose en el mismo el total de los regímenes²¹⁹. Esa cantidad debemos reducirla a los complementos a mínimos correspondiente a las pensiones de jubilación, que según estimación presupuestaria para 2015 de la Seguridad Social, serán 4.237.536,00 euros.

En relación con los complementos a mínimos, la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, en su art. 45, también recoge una mención específica para el supuesto en que los pensionistas obtengan otras rentas, distintas de la pensión, ya sean del trabajo, capital o actividades empresariales. Así determina que tendrán derecho a esos complementos a mínimos o, a sensu contrario, que no lo tendrán, o lo

²¹⁸ Disponible en: http://www.seg-social.es/Internet_1/Estadistica/Est/Pensiones_y_pensionistas/

²¹⁹ General, Autónomo, Del Mar, Minería del Carbón, AT y EP.

perderán, aquellos pensionistas que percibieran rendimientos de trabajo, del capital o de actividad económica y ganancias patrimoniales, de acuerdo con los conceptos establecidos y computados para dichas rentas en el IRPF, que excedieran de 7.098,43 euros al año, o 8.280,40 euros, en el supuesto de pensionistas con cónyuge a cargo.

Como puede observarse la restricción es mucho mayor, no sólo relativa a ingresos de rendimientos del trabajo, sino también del capital o de la actividad económica y ganancias patrimoniales. Si bien, para el supuesto que nos atañe, en el caso de que un pensionista, beneficiario de complementos a mínimos, fuera a realizar una actividad agraria por cuenta propia, podría seguir manteniendo el derecho al complemento a mínimos siempre y cuando los ingresos de esa actividad económica no excedieran del límite 7.098,43 (8.280,40 con cónyuge a cargo) euros. Esto habría que complementarlo con lo que dispone la normativa de la Seguridad Social para poder compatibilizar el ejercicio actividad económica con el cobro de la pensión, pues los ingresos anuales totales de la explotación no podrán superar el Salario Mínimo Interprofesional en cómputo anual, es decir 9.080,40 euros²²⁰.

En definitiva, el pensionista podrá compatibilizar y seguir percibiendo su pensión íntegramente, incluido complemento a mínimos, mientras los ingresos de la actividad económica no excedan del límite antes señalado. No obstante, cuando los ingresos de la actividad excedan del límite marcado para el complemento a mínimos (7.098,43 u 8.280,40 euros con cónyuge a cargo), pero no superen el límite del salario mínimo interprofesional, en cómputo anual (9.080,40 euros), podrá seguir percibiendo el importe íntegro de su pensión; pero si estuviera percibiendo complementos a mínimos los perdería. Y a partir del momento en que los ingresos provenientes de la explotación agraria superaran el importe de los 9.080,40 euros, el pensionista no podría compatibilizarla, quedando por lo tanto en suspenso su derecho a cobrar la pensión.

Si el pensionista quiere llevar a cabo la explotación agraria en el marco del RDL 5/2013, al cumplirse los requisitos exigidos para la jubilación activa sería indiferente el importe de los ingresos derivados de dicha actividad, ya que con independencia de los mismos vería reducida su pensión en el 50 por 100. Además, a diferencia de la vía del art.164.4 TRLGSS, conforme recoge expresamente el art. 3.2 del RDL 5/2013, el pensionista

²²⁰ El Real Decreto 1106/2014, de 26 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2015.

no tendrá derecho a los complementos para pensiones inferiores a la mínima durante el tiempo en el que se compatibilice la pensión con el trabajo. Por tanto, en esta vía, el ahorro se pondrá de manifiesto siempre, dado que con carácter general se aplica la compatibilidad, si bien no es plena, puesto que, con independencia de cual pudiera ser el importe de la pensión, el pensionista verá reducido su importe al 50 por 100 y, por tanto, la Seguridad Social, verá reducidos sus gastos en función del número de pensionistas que se encuentren en dicha situación y el importe que pueda corresponder a cada una de esas pensiones..

¿Qué supone para el Estado el no reconocer la compatibilidad con carácter general en relación con los complementos a mínimos? Hay que tener en cuenta que el planteamiento del Estado es distinto al del Sistema de Seguridad Social con respecto al gasto en pensiones. El fundamento para ese gasto en complemento a mínimos no se encuentra en la contributividad del pensionista, sino en el reconocimiento constitucional de un Estado Social. De manera que si la situación que genera esa ayuda no contributiva - en forma de un complemento para que el pensionista pueda alcanzar el importe de la pensión mínima - cambia como consecuencia de hechos posteriores - como obtención de otros ingresos -, lo normal, al tratarse de recursos afectos a atender una finalidad social, es que se pierda el derecho a percibir dicho complemento y, por tanto, puedan ser aplicados dichos fondos al cumplimiento de otros objetivos en ese mismo marco del Estado Social.

Revisando las estadísticas de pensiones con complementos a mínimos, para hacernos una idea del volumen, se observa que en el mes de julio de 2015 el número de pensiones de jubilación en vigor con complementos a mínimos fue de 1.419.018 pensionistas, a los cuales les corresponde una pensión media de 626,01 euros. Si bien cuantitativamente no supone un volumen importante atendiendo al total de las pensiones que generan ese derecho, en el supuesto concreto de que además fueran titulares de una explotación y fueran a realizar dicha actividad, el importe se reduciría mucho, y con ello el impacto que tendría sobre los recursos del Estado. No obstante, como señalamos en el caso de los complementos a mínimos hay que barajar como aspecto muy importante la función que cumplen.

Tampoco, pese a lo que pudiera parecer, la repercusión en los recursos del sistema de Seguridad Social sería muy relevante. Si bien el volumen de la masa de pensionistas que podrían incurrir en este supuesto de hecho es elevada, 5.641.890 pensionistas, con una pensión media de 1.022,09 euros, el porcentaje de ellos que pudiera estar incurso en este

supuesto sería menor. No se han podido obtener datos sobre las solicitudes de inicio de actividad, de quiénes han obtenido la compatibilidad o no, ni del importe²²¹. Dentro de las estadísticas de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social se recoge un concepto abierto: “bajas por otras causas”, en donde se presupone se integrarán, junto a otras, la suspensión por comienzo de actividad, cuyo volumen global no es significativo, 1.026 pensionistas.

En definitiva, desde la perspectiva de los efectos sobre el gasto público que produce el comienzo de una actividad económica, como es la explotación de una finca, podemos concluir que, conforme a la normativa actual de incompatibilidad, se producirá un ahorro, no podemos decir que significativo, como consecuencia de la suspensión del pago de las pensiones de aquellos pensionistas a los que no se les ha permitido compatibilizar, en el caso vía art. 165.4 TRLGSS, o por la reducción que se produce en el 50 por 100 del importe del pago de la pensión de los que accedieran vía RDL 5/2013. En cuanto a la cuantificación de ese ahorro, no existe suficiente información disponible al respecto; si bien, indirectamente podemos concluir que cuantitativamente, en términos relativos para el volumen de la Seguridad Social, la influencia de no permitir la compatibilidad y, por ende, suspender el pago de la pensión tiene un efecto muy bajo sobre los recursos del sistema.

Lo mismo cabe decir en cuanto a la repercusión sobre los recursos del Estado, cuyo ahorro vendrá dado por la pérdida del derecho al cobro del complemento a mínimos, el cual por el volumen de los pensionistas con ese derecho y el importe de estas pensiones, no parece significativo en el conjunto recursos para el Estado y la Seguridad Social.

²²¹ Respuesta dada por el INSS a petición sobre información de las comunicaciones de inicio de actividad señalan: “Las estadísticas sobre número de solicitudes, aceptadas o denegadas, no constan en las bases de datos de pensiones vigentes ni tampoco disponen de información sobre el procedimiento para el cálculo de la pensión en los supuestos de minoración de la misma, en función del tiempo de trabajo y volumen de ingresos. La única información disponible queda limitada a las suspensiones por realización de actividad laboral por cuenta ajena, pero sin detalle del tipo de actividad laboral de que se trate, por lo que no es posible discriminar el sector de explotaciones agrarias. Tampoco se dispone de datos del origen de la suspensión: si ha sido a solicitud del pensionista o por actuación de oficio de la Tesorería General de la Seguridad Social o de la Inspección de Trabajo. Respecto a las minoraciones que, en su caso, se puedan haber aplicado por realización de actividad laboral, tan sólo se dispone de datos sobre la jubilación flexible en vigor dentro de cada nómina, sin que sea posible determinar ni el tipo de actividad que origina la misma ni su duración. Consecuentemente con lo expuesto, se facilita seguidamente la única información disponible: Número de pensiones de trabajadores agrarios por cuenta ajena, suspendidas por realización de actividad laboral por cuenta ajena: 37 en el año 2010, 34 en 2011, 29 en 2012, 34 en 2013 y 16 en 2014. Número de pensiones de trabajadores agrarios por cuenta propia, suspendidas por realización de actividad laboral por cuenta ajena: 10 en el año 2012, 7 en 2013 y 5 en 2014. No existen datos detallados para periodos anteriores”.

En el caso de admitirse la compatibilidad, los efectos sobre los gastos públicos serían nulos, ya que ni se produce un ahorro, al continuar pagándose las pensiones de jubilación, y desde la perspectiva del gasto público, el comienzo de una actividad no tendrá efectos relevantes.

3. Efectos sobre los ingresos públicos, tributarios y de Seguridad Social, del régimen de incompatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de una actividad económica por cuenta propia

La condición de pensionista del Sistema de Seguridad Social, por si sola, no tiene más repercusión sobre los ingresos públicos que la derivada de su condición de sujeto pasivo de un Impuesto personal sobre la Renta obtenida por las Personas Físicas. Esto es así en la medida en que, desde el punto del Sistema de Seguridad Social, no existe obligación de cotizar por concepto alguno con lo que no se producen ingresos para el Sistema. Con carácter general, los pensionistas de jubilación estarán sujetos a dicho impuesto y serán aportadores de recursos al Estado, con la excepción, por considerar que son rentas exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las pensiones de jubilación gestionadas por el Instituto Nacional de la Seguridad Social que deriven de una gran invalidez o de una incapacidad permanente absoluta²²².

Con respecto a la obligación general de tributar por las rentas percibidas por los pensionistas de jubilación, dada la existencia de pensiones nacionales para residentes en el extranjero, cabe hacer una matización respecto a estos últimos: en estos casos habrá de tenerse en cuenta si existe o no convenio bilateral suscrito por España para evitar la doble imposición fiscal²²³.

Establece la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 2, que constituirá renta para los sujetos pasivos del impuesto la totalidad

²²² Art. 7.1,f, h, i) de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

²²³ Sobre ciertos problemas planteados en la Unión Europea puede consultarse ROCCATAGLIATA, F.: "Convenzioni Contro Le Doppie Imposizioni E Contributi Previdenziali: Premesse E Conseguenze Del Caso Derouin", DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE, núm.1, 2010, págs. 153 y ss.

de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta, determinados conforme a la propia ley, que se hayan obtenido por dichos sujetos con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Entre los rendimientos que componen esa renta, clasificación que hace la Ley en función de su origen, se encuentran los rendimientos del trabajo. Por rendimiento de trabajo, según la Ley²²⁴, se considerarán todas las contraprestaciones o utilidades, cualesquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas. Acorde a esta definición, y en todo caso, tal como lo recoge expresamente el art. 17.2 a) de la Ley 35/2006, tendrán la consideración de rendimiento de trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares sin perjuicio de las que conforme la Ley están exentas.

La Ley del Impuesto no recoge ninguna particularidad en cuanto al tratamiento de este tipo de rendimiento con respecto a los otros que integran los rendimientos del trabajo salvo, en cuanto al porcentaje de reducción, lo dispuesto en el art. 18.3 de la misma Ley para aquellas que se perciben en forma de capital. Por lo demás, y únicamente para el caso de las pensiones de viudedad y teniendo en cuenta que su aplicación continua aplazada²²⁵, se reconoce en la Disposición Adicional Trigésima de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social lo que es un beneficio para las pensionistas de viudedad que cumplan determinados requisitos, y una obligación para el Gobierno, de adoptar medidas reglamentarias oportunas para que la cuantía de la pensión equivalga al resultado de aplicar, sobre la respectiva base reguladora, el 60 por ciento. De manera particular, en cuanto a lo que afecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determina²²⁶ que con efectos para las declaraciones del IRPF, a presentar a

²²⁴ Art. 17 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²²⁵ Disposición adicional trigésima de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, que recoge este beneficio sigue aplazada su aplicación conforme establece la disposición adicional vigésima novena de Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015.

²²⁶ Disposición adicional trigésima, apartado 3, de la Ley 27/2011, de 1 de agosto de *sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social*.

partir del ejercicio 2013, se regularía en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, un mecanismo corrector de la progresividad en el caso de pensiones de viudedad que se acumulen exclusivamente con rentas procedentes del trabajo u otras pensiones, tomando como referencia el importe de la pensión mínima de viudedad. Para ello, las personas que compatibilizan estos ingresos estarán exentas de la obligación de declarar si no superan el límite legal establecido y, en el caso de que exista la obligación de declarar, se aplicará a las personas que perciban rendimientos de trabajo y pensiones de viudedad la separación de la escala de tributación en el IRPF por ambas fuentes.

3.1. Efectos sobre los ingresos del sistema de la Seguridad Social por la realización de una actividad económica de explotación agraria compatible con la pensión de jubilación

Cuando un pensionista comunica a cualquiera de las Entidades Gestoras, Instituto Nacional de Seguridad Social (INSS) o Instituto Social de la Marina (ISM), su intención de llevar a cabo un trabajo o una actividad económica, empresarial o profesional, las alternativas que se le presentan son dos. Llevar a cabo ese trabajo o actividad económica renunciando a cobrar, o cobrar por un importe inferior, la pensión de jubilación mientras realice dicha actividad; o bien, si cumpliera los requisitos exigidos para ello, comenzar la actividad sin necesidad de suspender, o ver reducido, el cobro de su pensión.

El reconocimiento, o no, de la compatibilidad de la pensión de jubilación con realización de un trabajo es importante de cara a valorar cómo afecta la situación de los pensionistas a los ingresos públicos. La decisión adoptada por la Entidad Gestora no sólo implicará que el pago de la pensión quede suspendido, repercutiendo sobre los gastos públicos y disminuyéndolos, sino que también producirá efectos sobre los ingresos del Sistema de la Seguridad Social propiamente dicho, en particular sobre la obligación de cotizar que pesa sobre todo sujeto integrado en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social.

De la aplicación del Criterio 27/2001, RJ 161/2011 del Instituto Nacional de la Seguridad Social, relativo al art. 165.4 TRLGSS, en relación con el Informe de la Tesorería General de la Seguridad Social 7/2009, de 19 de febrero de 2009, resultó que el reconocimiento de la compatibilidad y, por tanto, de la no suspensión del pago de la pensión, quedaría condicionada por el acto de la Tesorería General de la Seguridad Social en virtud del cual se acuerda la integración, o no, del pensionista/trabajador en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA)²²⁷.

De manera que, en el supuesto de que la Tesorería General de la Seguridad Social acordara la integración del pensionista/titular de una explotación agraria en el régimen especial de trabajadores autónomos, la Entidad Gestora correspondiente, conforme a ese encuadramiento, resolvería dictando la incompatibilidad, con la consiguiente suspensión del pago de la pensión. En tal caso el pensionista que fuera a llevar a cabo una actividad agraria de explotación de una finca rústica, por mor de la integración, estaría obligado a cotizar, en principio, de igual forma que lo están el resto de trabajadores autónomos. Con ese acto se produce un cambio, desde la perspectiva de los recursos del Sistema, consistente en la sustitución de un gasto representado por el pago de la pensión por un ingreso como la cotización del pensionista suspenso por el inicio de una nueva actividad.

Pero ¿qué sucede cuando por parte de la Entidad Gestora se acuerda, acorde al criterio de la TGSS, no integrar al trabajador en el régimen especial de trabajadores autónomos, reconocer la compatibilidad, integra o parcial, entre la pensión de jubilación y la realización de una actividad agraria de explotación? En este caso, ¿cómo repercute desde la perspectiva de los recursos, en particular de los ingresos del sistema de la Seguridad Social? En el supuesto del art. 165.4 TRLGSS, cuando se resuelve que no procede la integración en el

²²⁷titulares de explotaciones agrarias, acorde a la Ley 18/2007, de 4 de julio, serán considerados como trabajadores por cuenta propia, y por tanto quedaran integrados en el régimen especial de trabajadores autónomos, cuando realizarán de forma habitual, personal y directa dicha actividad agrícola a título lucrativo, sin estar sujeto a contrato de trabajo aun cuando utilizare el servicio remunerado de otras personas, sea o no titular de empresa individual o familiar. Para ello, no será suficiente con la titularidad de la explotación y la realización actividad de manera personal sino que además, aparte de que el titular sea mayor de 18 años, es necesario que se cumplan unas series de requisitos en relación con el volumen de ingresos. Por un lado, en relación a otros ingresos, que al menos el 50 por 100 de su renta total proceda de la realización de la actividad agraria u otras complementarias, y siempre y cuando la parte de la renta procedente directamente de la actividad agraria realizada en su explotación no sea inferior al 25 por 100 de su renta total y el tiempo de trabajo dedicado a actividades agrarias o complementarias de la misma sea superior a la mitad de su tiempo de trabajo total. Asimismo, será necesario que los rendimientos netos obtenidos por cada titular de la explotación agraria no superen la cuantía equivalente al 75 por 100 del importe, en cómputo anual, de la base máxima de cotización establecida en cada momento en el Régimen General de la Seguridad Social.

régimen especial de trabajadores autónomos y, por tanto, se reconoce la compatibilidad, el propio precepto determina que por esta actividad el sujeto no estará obligado a cotizar por las prestaciones económicas; sí, en cambio, deberá cotizar por la protección por contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

Según este precepto, frente a lo que sería la regla general, obligación de cotizar, en otros sujetos que comienzan una actividad, en el caso de reconocerse la compatibilidad como una excepción y acorde al criterio de la Tesorería General de la Seguridad Social, al no dar de alta en el correspondiente régimen, no existe una obligación de cotizar por parte de dichos sujetos. No obstante, eso no impide, si el trabajador quisiera, que pudiera cotizar por las prestaciones económicas. En ese caso, a tenor del párrafo segundo del apartado 4 del art. 165 TRLGSS, esas nuevas cotizaciones generarían nuevos derechos sobre las prestaciones de la Seguridad Social.

¿Qué sucede con aquellos pensionistas que tratan de acceder a la realización de una actividad económica por la vía del RDL 5/2013? De igual manera que en el supuesto del art. 165.4 TRLGSS, se reconoce la existencia de una obligación para los empresarios y trabajadores de cotizar por incapacidad temporal y contingencias profesionales; pero no se señala nada respecto a las contingencias económicas. Ello no significa que el sujeto este obligado a cotizar conforme la normativa general de cotización. Dado lo excepcional del supuesto y los requisitos exigidos para acceder a esta vía, tal vez el legislador consideró que no era necesario hacer mención, puesto que por tratarse de trabajadores-pensionistas con derecho al 100 por 100 de la base reguladora carecía de sentido. Igual que podría considerarse confiscatorio que se recaudara por contingencias comunes cuando conforme a la situación no se tendría derecho a incrementar dicho porcentaje y, por tanto, la cuantía de su pensión.

Lo que si se produce, como novedad frente a la vía del art. 165.4 TRLGSS, es el establecimiento de una cotización especial, denominada “cotización especial de solidaridad”, del 8 por 100 que será, en el caso de los trabajadores por cuenta propia en su totalidad a cargo de éste, como es lógico. Sin embargo, en el caso de trabajadores por cuenta ajena se distribuirá entre el 6 por 100 del empresario y el 2 por 100 del trabajador. Con respecto a esta cotización especial de solidaridad, el Real Decreto ley²²⁸ señala, a los efectos de evitar

²²⁸ Art.4 del Real Decreto Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo.

equivocos, que el importe de la cotización especial no será computable para las prestaciones, con lo que no será tenida en cuenta a los efectos de cuantificar la pensión cuando cese la actividad comenzada.

3.2 Efectos sobre los ingresos del Estado por la realización de una actividad económica de explotación agraria compatible con la pensión de jubilación

Pero los efectos de la realización por parte de un pensionista de jubilación de una actividad agraria por cuenta propia no sólo tienen repercusión en el ámbito de la Seguridad Social, sino que también producen efectos económicos desde la perspectiva de los recursos del Estado. El análisis de los mismos requiere, de igual manera que en el epígrafe anterior, tener en cuenta según estemos ante un supuesto, acorde a la legislación actual, en que se permite la compatibilidad, o no, de la pensión de jubilación en la medida que en función de la situación el pensionista podrá ser perceptor, al menos, de una o dos rentas. Por un lado, el pago periódico de la pensión, 14 pagas anuales, catalogada, desde la perspectiva del impuesto sobre la renta, como una renta del trabajo personal, y por otro, las rentas derivadas, en su caso, ya que podrían ser negativas, de la realización de una actividad económica como es la explotación agraria.

Partimos de la idea de que a un mayor volumen de renta conforme al art. 31 CE la deuda tributaria, y por tanto los ingresos del Estado, deberán ser mayores. En la práctica, fruto de medidas de política fiscal, puede suceder que el importe líquido de la deuda sea inferior, incluso nulo, como consecuencia del reconocimiento de beneficios al sujeto pasivo del impuesto. La repercusión será mayor o menor según determinados aspectos, por ejemplo, en la medida en que no estuviera obligado a presentar declaración por IRPF los efectos sobre el volumen de los ingresos serían nulos. Es decir, en estos casos el Estado no deja de percibir nada, ya que con anterioridad a la suspensión de la pensión el pensionista no venía obligado a presentar declaración y, por tanto, el Estado no percibía ingresos de ese mismo sujeto pasivo.

Conforme al art. 97 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre y art. 61 del Reglamento, aprobado por el RD 439/227,²²⁹ no estarán obligados a presentar declaración, en función de la cuantía y naturaleza de las rentas obtenidas, los contribuyentes por rendimientos íntegros del trabajo incluido, entre otras, las pensiones y haberes pasivos, comprendidos los procedentes del extranjero, cuyo importe no supere la cantidad de 22.000 euros anuales. Dicho límite se verá reducido a 11.200 euros anuales cuando el rendimiento del trabajo procediera de más de un pagador salvo, en cuyo caso el límite será de 22.000 euros anuales, cuando, procediendo de más de un pagador, la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales. Y ello con independencia de que las cantidades satisfechas por el segundo y ulteriores pagadores estén sometidas al procedimiento general de retención, sean pensiones compensatorias u otros rendimientos no sometidos a retención o estén sometidas a tipo fijo de retención. O cuando se trate de pensionistas cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley 35/2006, del IRPF procedentes de dos o más pagadores, siempre que el importe de las retenciones practicadas por éstos haya sido determinado por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, a través del modelo 146²³⁰ y, además, se cumplan los siguientes requisitos: a) que no haya aumentado a lo largo del ejercicio el número de los pagadores de prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados al formular la solicitud, b) que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores no difiera en más de 300 euros anuales del comunicado inicialmente en la solicitud, c) que no se haya producido durante el ejercicio ninguna otra de las circunstancias determinantes de un aumento del tipo de retención previstas en el artículo 87 del Reglamento del IRPF.

²²⁹ Art. 96 Ley 35/2006 y Art. 61 RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004, de 20 de febrero. Estarán obligado declarar los contribuyentes que, con independencia de la cuantía y naturaleza o fuente de las rentas obtenidas, tuvieran derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional, o bien hayan realizado aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten el correspondiente derecho. Los obligados a declarar que soliciten la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en su caso, les corresponda. Y aquellos que no obligados a declarar por razón de la cuantía y naturaleza o fuente de la renta obtenida en el ejercicio, que soliciten la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en su caso, les corresponda.

²³⁰ Véase la Resolución, de 13 de enero de 2003 (BOE del 14), por la que se aprueba el modelo 146 de solicitud.

de determinación del importe de las retenciones, que pueden presentar los contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas procedentes de más de un pagador, y se determinan el lugar, plazo y condiciones de presentación.

En este supuesto parece evidente que será mayor la repercusión sobre el lado de los gastos, cuantificado en el importe de la pensión dejada de pagar, que sobre los ingresos ya que, según los límites señalados, un número importante de pensionistas susceptibles de ser subsumidos en el supuesto de hecho, si inician una actividad económica, no estarán, por el volumen de su pensión, obligados a presentar declaración de la renta, con lo que el efecto, como ya señalamos, sería nulo para las arcas del Estado.

En aquellos otros supuestos en que los pensionistas, por la cuantía de su pensión, sí estuvieran obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre la renta, sí se produciría una disminución, en relación con suspensión de la pensión, en el volumen de los ingresos a percibir por el Estado. En cuanto al volumen de la pérdida de ingresos para el Estado cabe estimar que será, por la falta de datos de cuántos pensionistas han solicitado el inicio de una actividad económica al INSS²³¹, equivalente al importe de la deuda tributaria que le correspondería aquellos sujetos que solicitando el inicio de la actividad percibieran pensiones que se encuentren, en función de su cuantía, por encima del límite antes señalado para no presentar declaración y el máximo fijado, anualmente por la Ley de Presupuestos, para la pensión de jubilación que para el año 2015 será de 2.560,88 euros mensuales, 35.852,32 euros anuales.

En cuanto a la repercusión sobre los ingresos del Estado por la parte de la actividad económica, una explotación agraria que comience el pensionista de jubilación, cabe esperar que sea positiva, de acuerdo con la idea, como ya señalamos anteriormente, de que a un mayor volumen de renta corresponderá un mayor ingreso para el Estado (a diferencia de lo

²³¹ Respuesta dada por el INSS a petición sobre información de las comunicaciones de inicio de actividad señalan: “Las estadísticas sobre número de solicitudes, aceptadas o denegadas, no constan en las bases de datos de pensiones vigentes ni tampoco disponen de información sobre el procedimiento para el cálculo de la pensión en los supuestos de minoración de la misma, en función del tiempo de trabajo y volumen de ingresos. La única información disponible queda limitada a las suspensiones por realización de actividad laboral por cuenta ajena, pero sin detalle del tipo de actividad laboral de que se trate, por lo que no es posible discriminar el sector de explotaciones agrarias. Tampoco se dispone de datos del origen de la suspensión: si ha sido a solicitud del pensionista o por actuación de oficio de la Tesorería General de la Seguridad Social o de la Inspección de Trabajo. Respecto a las minoraciones que, en su caso, se puedan haber aplicado por realización de actividad laboral, tan sólo se dispone de datos sobre la jubilación flexible en vigor dentro de cada nómina, sin que sea posible determinar ni el tipo de actividad que origina la misma ni su duración. Consecuentemente con lo expuesto, se facilita seguidamente la única información disponible: Número de pensiones de trabajadores agrarios por cuenta ajena, suspendidas por realización de actividad laboral por cuenta ajena: 37 en el año 2010, 34 en 2011, 29 en 2012, 34 en 2013 y 16 en 2014. Número de pensiones de trabajadores agrarios por cuenta propia, suspendidas por realización de actividad laboral por cuenta ajena: 10 en el año 2012, 7 en 2013 y 5 en 2014. No existen datos detallados para periodos anteriores”.

que sucedía en el ámbito de la Seguridad Social en donde el comienzo de una actividad, siendo ya pensionista, no produciría, en principio, un mayor ingreso en concepto de cotización).

Según recoge la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 27, se considerará actividad económica aquella que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, suponga por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Es decir, será la ordenación de una finca rústica o explotación agraria, como medio de producción, y, en su caso, de los recursos humanos; por cuenta propia con la finalidad de producir o distribuir los frutos de esa finca lo que determinará que estemos ante una actividad económica. La Ley, en ese mismo precepto, aparte de recoger la definición general antes enunciada, con una finalidad aclarativa, no taxativa, reconoce que en particular se considerará como actividad económica, no requiriendo ser probado, las actividades agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras.

En cuanto al tratamiento y cuantificación de estos rendimientos netos, conviene resaltar que, a diferencia de los otros rendimientos que recoge la Ley, se determinarán según las normas del Impuesto sobre Sociedades, conforme al resultado contable, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en la propia Ley del Impuesto para la estimación directa²³² y objetiva. Es decir, el resultado de la explotación agraria, fuera positivo o negativo, se obtendrá de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades mediante el resultado contable ajustado. En el caso de la realización, por una persona física, de una explotación agraria los rendimientos de la misma vendrán determinado de acuerdo con las normas generales de contabilidad, si bien de cara obtener el resultado fiscal habrá de ser ajustado, conforme las particularidades establecidas para actividades económicas en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en aspectos como el que no se incluirán

²³² Ver la Ley 35/2006, sobre el Impuesto sobre la renta de las persona físicas, art. 30 para la estimación directa y el art. 31 para la estimación objetiva.

en los mismos las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas²³³.

Otra de las particularidades para la cuantificación de los rendimientos de la actividad económica de una persona física viene dada por el método a aplicar de cuantificación de las rentas que componen la base imponible, con carácter general será el de estimación directa, normal o simplificada, y excepcionalmente por el método de estimación objetiva.

Tal como recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, art. 50 y ss, la estimación directa se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente; la estimación objetiva, que se utilizará cuando así lo establezca la Ley propia de cada tributo, se caracteriza por usar unos índices o módulos de carácter objetivo, generales o establecidos para determinados sectores, actividades, operaciones, etc, circunstancia que provoca la existencia de diferencias entre la base imponible así calculada y la base imponible equivalente a la capacidad real del sujeto pasivo. Y, por último, “estimación indirecta”, que únicamente se utilizará en aquellos supuestos taxativamente establecidos.

En el sector de la actividad agraria, con carácter general, los titulares de fincas rústicas o explotaciones agrarias no suelen disponer de una estructura administrativa que permita llevar, conforme a lo que establece la normativa contable y fiscal, un registro de todas aquellas operaciones de contenido económico que permitan conocer cuál es la imagen fiel del patrimonio y de la situación económico-financiera de la actividad agraria realizada.

Esta situación, predicable no solo del ámbito agrario sino también de otros sectores, hacía que el régimen de estimación directa presentase complicaciones a la hora de su aplicación por parte del sujeto pasivo y, por tanto, por la propia administración a la hora de realizar la actuación inspectora. Por tal motivo, se fue admitiendo, que determinadas actividades, sus contribuyentes, pudieran llevar a cabo la cuantificación de sus rendimientos de acuerdo con sistemas presuntivos o indiciarios que, en esencia, simplificaran esos deberes contables a la vez que permitieran que la renta sujeta a gravamen se determinase,

²³³ Conforme la Ley 35/2006, Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.

aproximadamente, a través de índices, módulos que reflejasen las circunstancias de la actividad en cuestión.

Debemos reseñarse la rígida incompatibilidad entre los métodos de estimación directa y objetiva. Una vez establecido un método de estimación deberá utilizarse ése para el resto de sus actividades, aunque alguna de sus actividades fuera susceptible de estar incluida en otro, si no concurren causas de exclusión.

De conformidad con el artículo 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, la Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre²³⁴, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²³⁵ será aplicable, además, a las actividades a las que resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, entre cuyas actividades recoge la agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido

Según la Ley 35/2007 y la Orden HAP/2206/2013, a los titulares de explotación agrarios les será de aplicación el régimen de estimación objetiva cuando el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior no superara los 300.000 euros. El rendimiento neto se calculará de acuerdo con lo dispuesto en la Orden que desarrolla este régimen, multiplicando los importes fijados para los módulos, por el número de unidades del mismo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad, o bien multiplicando el volumen total de ingresos, incluidas las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones, por el índice de rendimiento neto que corresponda cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas y forestales. La cuantía deducible por el concepto de amortización del inmovilizado será exclusivamente la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Orden HAP/2549/2012, de 28 de noviembre, para 2013.

²³⁴ Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 29-noviembre-2014).

²³⁵ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AA.VV.: Sistema fiscal español (Impuestos estatales, autonómicos y locales), Iustel, Madrid, 2015, págs... 57 y ss.

Con el objetivo marcado de una mayor facilidad desde el punto de vista de las obligaciones formales que pesan sobre el sujeto pasivo señalar que estarán obligados a conservar las facturas emitidas y las recibidas así como, los justificantes de los módulos aplicados. Si se practican amortizaciones deberá llevarse, el libro registro de bienes de inversión. En actividades cuyo rendimiento neto se calcula en función del volumen de operaciones, (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales), deberá llevarse, libro registro de ventas o ingresos.

Partiendo de que a la actividad agrícola le será de aplicación el régimen de estimación objetiva, la aplicación del régimen de estimación directa simplificada sería de aplicación cuando el sujeto hubiese renunciado o, sin renunciar, el importe de la cifra de negocios del año anterior para el conjunto de las actividades agrícolas superando los 300.000 euros no excediera de los 600.000 euros. En este caso el rendimiento se calculará conforme las normas del Impuesto sobre Sociedades con ciertas particularidades tanto respecto a la amortización del inmovilizado material, será de forma lineal acorde tabla simplificada, el cuantificar las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican exclusivamente aplicando un 5 por 100 del rendimiento neto positivo. Para ello, desde un punto de vista formal, el empresario deberá llevar libros registros de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión.

Por último, cuando la cifra de negocios del conjunto de las actividades agrícolas ejercidas por el contribuyente superara los 600.000 euros anuales, en el año inmediato anterior, o cuando hubiese renunciado a la estimación directa simplificada se aplicará el régimen estimación directa normal. En este caso el rendimiento neto de la actividad agrícola se calcularía por la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles acorde a normativa del Impuesto sobre Sociedades con ciertas matizaciones. Con carácter general, para las actividades mercantiles, la contabilidad que llevará el sujeto se ajustaría a los dispuesto en el Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad; si bien, al no considerarse la actividad agrícola como una actividad empresarial mercantil, únicamente deberán llevar libro registro de ventas e ingresos de compras y gastos y el de bienes de inversión.

Por tanto, queda patente que el inicio de la actividad agrícola por parte de un pensionista repercutirá positivamente. Por un lado, en la medida en que, como sujeto de un

impuesto personal sobre la renta, los ingresos provenientes de la explotación agraria, en su caso, supondrán renta para el sujeto pasivo y por tanto, deuda tributaria a ingresar al Estado. Por otro lado, al facilitar que una persona lleve a cabo la explotación agraria está contribuyendo a no dejar improductivo un recurso natural, a que el coste que conlleva la propiedad no suponga una carga para su titular, a generar riqueza en su entorno (en forma de trabajo para terceros, con los efectos directos e indirectos que la producción pueda producir en esa zona o región o por el impacto medioambiental).

4 Conciliación entre los principios de sostenibilidad y solidaridad financiera como fundamento para la compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de una actividad económica

Si la solución al problema planteado tuviera que venir dada exclusivamente por parte del sistema de Seguridad Social, la decisión de este organismo autónomo, probablemente, en coherencia con el pensamiento del sacrificio que supondría desde la perspectiva de recursos se tendería a rechazar la admisión como criterio general para estos supuestos de la compatibilidad de la pensión jubilación con la realización de la actividad económica consistente en la explotación agraria. El fundamento para esta decisión radica en la concepción de la pensión como una renta de sustitución de las rentas del trabajo. Sería lógico, conforme a este criterio, que si el pensionista se reincorpora al trabajo, integrándose en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, se suspendiera su derecho de pensión.

Dada la naturaleza contributiva del Sistema de Seguridad Social, también podría argumentarse que sus recursos y la afectación²³⁶ de los mismos a fines concretos determinan la necesidad de una gestión eficiente de todos y cada uno de ellos para poder atender al cumplimiento de sus finalidades que, en definitiva, se corresponden con los derechos subjetivos generados en favor de los trabajadores, por las cotizaciones aportadas, y que serán satisfechos, en su debido momento en virtud de un sistema, no de capitalización financiera, sino fundamentado en principios de universalidad, unidad, solidaridad e igualdad entre todos

²³⁶ Ver el art.80.1 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, el cual determina que “Las cuotas, bienes, derechos, acciones y recursos de cualquier otro género de la Seguridad Social constituyen un patrimonio único afecto a sus fines, distinto del patrimonio del Estado”.

los miembros del sistema²³⁷. Por tanto, los recursos del sistema, como son las cuotas, bienes, derechos, acciones y de cualquier otro género, estarán afectados - a diferencia de los del Estado que se destinarán a cubrir los gastos en general- a los fines propios. Por ello su diferenciación del patrimonio del Estado. Esta idea, que hoy parece tan evidente y está en la consciencia de los gestores del Sector Público, tanto a nivel nacional como comunitario, no siempre ha sido aceptada. Se han dado casos de aplicar fondos del sistema, de naturaleza contributiva, para atender fines de naturaleza no contributiva propios del Estado Social, reconocido por la Constitución, que deben ser financiados con cargo a fondos del Estado. Esta situación, junto a los problemas demográficos, ha llevado al reconocimiento del principio de separación de recursos financieros²³⁸ y a debatir sobre una preocupación existente en España y Europa: la sostenibilidad financiera del Sistema. Estos motivos que llevarían a mantener el régimen actual reticente a permitir la compatibilidad.

No obstante, una vez analizados los efectos positivos que en el conjunto del Estado podría producir el cambio normativo tanto en el Sector Público como en la esfera privada del pensionista que decide llevar a cabo la explotación agraria, la cuestión a plantear sería cómo coordinar las reglas para que la carga no fuera soportada por una sola de las partes - la Seguridad Social - y que los efectos positivos derivados de permitir que el pensionista lleve a cabo una actividad económica pudieran repartirse igualmente entre los sujetos intervinientes.

La respuesta exige una mayor coordinación entre los dos grandes actores públicos que intervienen en este proceso: la Seguridad Social y el Estado. La coordinación, etimológicamente hablando, es concertar medios y esfuerzos y demás cosas para una acción común. De manera que un primer paso para lograr ese objetivo de equilibrar los sacrificios o beneficios derivados de permitir la compatibilidad del derecho de pensión con la realización de la explotación agraria, será la coordinación entre ambos.

²³⁷ Ver el art.2.1 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

²³⁸ Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo (aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 25 de enero de 2011). Libro Blanco 2012: Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles

El principio de coordinación viene recogido por el art.103.1 de la Constitución²³⁹ y tiene como finalidad lograr una actuación eficaz por parte de las Administraciones Públicas, especialmente en aquellos casos en que se produce una yuxtaposición entre competencias de distintas Administraciones públicas²⁴⁰. A este respecto el Tribunal Constitucional, en su STC 109/1998, de 21 de mayo,²⁴¹ ha recordado reiteradamente la necesidad de que las Administraciones se coordinen, lo que, entre otras cosas, evitaría un gran número de conflictos de competencias. Pero la coordinación no deberá ser entendida como un principio aplicable exclusivamente, a las actuaciones materiales o de hecho vinculadas a administrar sino que también será extensible a la coordinación de otras funciones, o competencias, como son las legislativas, que afecten a intereses propios que concurren con los de otra administración, o a la coordinación de actuaciones de seguimiento y control de medidas o políticas adoptadas.

Si bien la coordinación viene referida a la actuación general de la administración con independencia del ámbito a que afecte, debemos destacar la existencia de una mención específica a la función de coordinación dentro del ámbito financiero. Así, encontramos en el propio texto constitucional, el art. 156.1 en relación a las Comunidades Autónomas, que reconoce que la autonomía financiera deberá entenderse en un marco de la coordinación con la Hacienda Estatal. También hay muestras de coordinación dentro del ámbito del Sector Público Estatal, en el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social²⁴², con un mandato al Gobierno para que en uso de su facultad legislativa dicte las disposiciones necesarias para coordinar la acción de los organismos de la Seguridad Social con aquellos, dentro de la Administración del Estado, que cumplan funciones afines a la previsión social, sanidad, educación y asistencia social. Asimismo, en el ámbito de la Ley 47/2003²⁴³, debe

²³⁹ Ver el Art. 103.1 de la CE, determina que La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

²⁴⁰ Así lo recoge en la Sinopsis, elaborada por el prof. Ernesto García Trevijano, y actualizada por Vicente Moret .2011, de lart.103 de la CE. Disponible en: <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice>.

²⁴¹ Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 109/1998 de 21 Mayo 1998, Rec. 1576/1992 (LA LEY8715/1998); relacionada con Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 3ª, Sentencia de 27 Jun. 2003, Rec. 10595/1998 (LA LEY2628/2003).

²⁴² Ver art. 6 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social; también en otros ámbitos normativos como el art. 2.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria,

²⁴³ Ver Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, art. 10.3, en el cual se determina que Reglamentariamente se establecerán los procedimientos para asegurar la adecuada coordinación en los procedimientos concursales en que concurren créditos de la Hacienda Pública estatal con créditos de la

destacarse el reconocimiento que se hace del principio de coordinación²⁴⁴ con otras Administraciones públicas, a fin de racionalizar el empleo de los recursos con los que se dota el sector público estatal.

En el caso que nos ocupa es evidente que no se produce una yuxtaposición entre competencias de las Administraciones implicadas, pero sí, podría decirse que se produce un conflicto intereses a la hora de garantizar la sostenibilidad del sistema y satisfacer intereses diversos del Estado. Por un lado, es claro el interés de la Administración de la Seguridad Social de gestionar eficientemente sus recursos con el objetivo de lograr la sostenibilidad del Sistema. De acuerdo con la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, la sostenibilidad financiera constituye un principio novedoso que acompaña al clásico principio de estabilidad presupuestaria. Como señala el Profesor Martínez Lago²⁴⁵ se limita a procurar la consecución de estabilidad y crecimiento económico con carácter general, rector de la actuación económico financiera de todas las Administraciones Públicas españolas, consistente en la capacidad de la administración pública para financiar los compromisos de gastos presentes y futuros dentro de los límites de déficit, deuda pública y morosidad de duda comercial, conforme a lo dispuesto tanto por esa misma Ley, como por la normativa específica sobre morosidad y dentro del marco de la normativa dictada al respecto dentro de la Unión Europea.

En relación al marco en el que debe moverse este principio, debe matizarse con respecto a la Seguridad Social que, a diferencia del Estado, en lo concerniente a su capacidad de endeudamiento, deberá mantener una situación de equilibrio o superávit presupuestario y sólo, excepcionalmente, podrá incurrir en déficit estructural de acuerdo con las finalidades y condiciones previstas en la normativa del Fondo de Reserva de la Seguridad Social²⁴⁶.

Seguridad Social y del resto de las entidades que integran el sector público Estatal, y en aquellos procedimientos concursales en los que se concurra con procedimientos judiciales o administrativos de ejecución singular correspondientes a las referidas entidades.

²⁴⁴ Ver art.69.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

²⁴⁵ MARTINEZ LAGO, M. A.; “La Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera: Naturaleza, función y principios generales. Instrumentación de las reglas numéricas” en *Crónica Presupuestaria*. 1/2013, Ed. Instituto Estudios Fiscales, pág.147-185.

²⁴⁶ Solo históricamente, en la década de los noventa, se acudió a un crédito sindicado para atender pago prestaciones, posteriormente se entró en un periodo de superávit que es lo que ha permitido dotar el fondo de Resera de la Seguridad Social hasta los 41.634 millones de euros , valor del fondo a 31 de diciembre de 2014. A fecha de hoy solo se han producido tres disposiciones por importe total de 33.951 millones de euros, repartido en

Por otro lado, son obvios los intereses de la Administración del Estado encaminados a garantizar el pago del resto de sus gastos y fomentar toda aquella actividad que contribuya aumentar sus recursos (por ejemplo, la actividad económica, la generación de empleo y demás aspectos, como redistribución de la renta y riqueza), que podrían generarse como resultado de permitir la compatibilidad.

De cara a dar una solución al problema planteado es preciso referirse al principio de solidaridad. Si atendemos, etimológicamente, a su significado según señala la Real Academia de la Lengua, la solidaridad es la adhesión o asociación a la causa, empresa u opinión de alguien. Esa definición neutra puede aplicarse a diferentes ámbitos, entre ellos el financiero.

En este sentido, el propio texto constitucional recoge diversas menciones a dicho principio en relación con distintos aspectos. Por ejemplo, cuando regula la utilización de los recursos naturales²⁴⁷, o las autonomías²⁴⁸ y la solidaridad entre todas ellas; pues en su art. 138 establece la obligación del Estado de garantizar la realización efectiva del principio de solidaridad del art 2, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular. Interesa resaltar, sobre todo, el art. 158 de la CE cuando reconoce la existencia, en el ámbito de la gestión presupuestaria, del principio de solidaridad financiera.

En definitiva, el intento de lograr la aplicación de un criterio de compatibilidad del derecho de pensión de jubilación con la realización de una actividad económica, en concreto una explotación agraria, tendría soporte tanto en el principio de coordinación, que apelaría al ejercicio de una acción coordinada dentro del ámbito del Sector Público, entre la Administración General del Estado y la Seguridad Social, como en el principio de solidaridad financiera, que permitiría corregir los desequilibrios o cargas producidas por la medida a adoptar (con el objetivo de lograr un reparto solidario de las cargas, así como de los beneficios que se derivasen de la misma).

7.003 millones (2012), 11.648 millones (2013) y 15.300 millones (2014). Disponible en: http://www.seg-social.es/Internet_1/Estadistica/FondodeReservadelaS48074/index.htm

²⁴⁷ Ver el Art. 45.2 de la CE que proclama “Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva”.

²⁴⁸ Ver el Art. 2 de la CE que proclama “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”.

CAPÍTULO QUINTO

HACIA LA COMPATIBILIDAD DE LA PENSIÓN DE JUBILACIÓN CON LA REALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE EXPLOTACIÓN AGRARIA EN EL MARCO DE LA PROMOCIÓN EMPRESARIAL

Se plantea aquí la posible vinculación de las nuevas tendencias de promoción de la responsabilidad social empresarial con el objeto de estudio de esta tesis: la compatibilidad del disfrute de la pensión de jubilación con la realización de una actividad agraria por cuenta propia, en el supuesto que la misma sea resultado de la adquisición por el pensionista de una finca o explotación agraria a título gratuito.

En el análisis, tras hacer una mínima referencia a los antecedentes de la responsabilidad social empresarial, se revisa el actual concepto manejado en el informe del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales²⁴⁹ y finalmente se expone cómo a través de los tributos y las cotizaciones sociales se puede atender al cumplimiento de una serie de derechos y libertades de garantía localizado dentro del marco constitucional, como son el empleo, emprendedores, medio ambiente, minusválidos, etc.

La idea central es que permitiendo la compatibilidad a estos sujetos concretos a modo de beneficio o bonificación, sin suspender o reducir su pensión de jubilación, se contribuye a incentivar que el sujeto pasivo, lejos de plantearse no explotar la finca por temor a dejar de percibir su pensión, quiera llevar a cabo la explotación de la misma, lo que tiene impacto positivo en el entorno económico.

Si bien desde la perspectiva de la Seguridad Social el sujeto seguiría generando gastos, también contribuiría de manera positiva, en un marco de responsabilidad social, a fomentar el empleo y proteger el medio ambiente, generando riqueza con su actividad, más allá de la necesaria para subvenir los costes propios, con un efecto positivo en los recursos del Estado (porque un sujeto pasivo del impuesto percibe rentas y genera otras en su entorno, produciéndose una redistribución).

²⁴⁹“Informe de conclusiones y recomendaciones sobre RSE” publicado por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en 2007

Y por último, en cuanto a la repercusión en la Seguridad debemos destacar que no supondrá con carácter general, el permitir que comience una nueva actividad, ningún efecto ya que en estos casos, de reincorporación a la vida activa de un pensionista no habrá una obligación de cotizar por prestaciones económicas, salvo por contingencias profesionales. Empero, conforme la nueva regulación del RDL 5/2013, se establece una excepción y es el establecimiento de una cotización solidaria, como su nombre indica ha sido creada con dicha finalidad, sin aplicación fin concreto, como la cotización por prestación económica, y está claro que esta creada para compensar, solidariamente, por permitir compatibilidad de la pensión con la realización de un trabajo o actividad económicas. Sería conveniente arbitrar, al modo de financiación de los complementos a mínimos, un sistema de compensación al Sistema de Seguridad Social de forma que en función de las rentabilidades obtenidas por el sujeto, bien por éste directamente o por el Estado, se acompañará el sistema para permitir que el pensionista continuase cobrando su pensión. Así pues, el propio pensionista podría reintegrar al Sistema un porcentaje que se considerase adecuado en función de una relación proporcionada entre el rendimiento de la actividad y sus ingresos totales; o bien el Estado podría compensar a la Seguridad Social por los ingresos adicionales (ahorro de gasto) obtenidos por desarrollarse esa actividad.

1. Responsabilidad social: concepto, vertientes e institucionalización

A través del concepto de responsabilidad social empresarial se valora el papel que la empresa juega, a través de sus impactos, en la sociedad de la que obtiene sus beneficios. Con el tiempo, la idea de responsabilidad social, básica desde el punto de vista de la planificación estratégica de las empresas, ha ido evolucionado desde las posturas iniciales de quienes entendían que el único compromiso social de la empresa era el generar beneficios para sus propietarios o accionistas (“shareholders”) y sólo rendir cuentas ante ellos, hasta incluir el compromiso de atender las necesidades de todas las partes con las que se relaciona (“stakeholders”), alcanzando de esta manera una dimensión social.²⁵⁰ Conforme a esta perspectiva, en el marco de la valoración de esos otros intereses, distinguiendo internos (trabajadores) y externos (clientes, consumidores, ciudadanos, sociedad), donde cabe destacar

²⁵⁰ SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, YOLANDA (Dir) y GRAU RUIZ, Mª A (Coord).: *Responsabilidad Social de las Organizaciones*, Ed Grupo 5, Madrid., 2013.

que el valor de las empresas para sus propietarios no es incompatible con las exigencias de un Estado Social²⁵¹.

El contenido del compromiso social ha evolucionado de manera expansiva, alcanzando, objetivamente, a un mayor número de intereses (sociales, medioambientales, éticos y de derechos humanos) y, subjetivamente, no sólo a los tradicionales sujetos privados (tanto multinacionales como PYMES), sino también a otras organizaciones de naturaleza pública. La dimensión pública, en su vertiente institucional, nos interesa en la medida en que abarca las acciones encaminadas a promover e incentivar políticas empresariales de responsabilidad social. En ella pueden tener cabida las medidas fiscales y de Seguridad Social encaminadas a incentivar la decisión de los pensionistas jubilados, titulares de explotaciones agrícolas, de llevar a cabo la actividad económica de explotar la misma con los efectos que para el conjunto de todos los sujetos afectados tiene (Seguridad Social, Estado y pensionista).

Nuestro ordenamiento jurídico, de manera indirecta²⁵², ha tratado de fomentar conductas socialmente responsables a través del establecimiento de incentivos de muy diversa índole: subvenciones, contratos públicos, bonificaciones fiscales o, en el ámbito de la Seguridad Social, bonificaciones a la cotización, ya sean para fomento del empleo o para reducción de la siniestralidad recogido en la Orden TIN/1448/2010, de 2 de junio, por la que se desarrolla el Real Decreto 404/2010, de 31 de marzo, por el que se regula el establecimiento de un sistema de reducción de las cotizaciones por contingencias profesionales a las empresas que hayan contribuido especialmente a la disminución y prevención de la siniestralidad laboral, es lo que en el ámbito de la gestión del Sistema se denomina “bonus malo”.

Según Bloom y Gundlancha²⁵³ la responsabilidad social corporativa representa las obligaciones de la empresa hacia las personas y grupos que pueden verse afectados por las

²⁵¹ Ibidem, p.

²⁵² SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, YOLANDA (Dir) y GRAU RUIZ, M^a A (Coord): *Responsabilidad Social de las Organizaciones*, Ed Grupo 5, Madrid,. 2013. Esto difiere de otros países de nuestro entorno como Francia y Dinamarca que optaron por dictar leyes específicas sobre RSE. En Francia la Ley Grenelle I (2007) y la Grenelle II (2010).

²⁵³ BLOOM, PN, GUNDLANCH, G.T.: *Handbook of Marketing and Society*. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc. 2001: “las obligaciones de la empresa hacia las personas y grupos que pueden verse afectados por las políticas y las prácticas de la empresa. Dichas obligaciones quedan fuera de los mandatos legales y de las obligaciones de la compañía hacia sus accionistas. Es necesario cumplir con ellas para reducir todo daño posible y maximizar el impacto positivo a largo plazo de la empresa en la sociedad”.

políticas y las prácticas de la empresa. Dichas obligaciones quedan fuera de los mandatos legales y de las obligaciones de la compañía hacia sus accionistas. Es necesario cumplir con ellas para reducir todo daño posible y maximizar el impacto positivo a largo plazo de la empresa en la sociedad “

En la conjugación de la responsabilidad social empresarial entre los negocios y la sociedad se pueden diferenciar tres tipos de actividades: ética, altruista y estratégica. Mientras que las dos primeras se mueven más en el ámbito ético-moral que impulsa a la empresa a realizar conductas socialmente responsables es la tercera, la estratégica, la que subyace en la idea de que se utiliza la filantropía como un instrumento comercial publicitario y de marketing que permite lograr el objetivo de la empresa, que no es otro que la generación de riqueza²⁵⁴.

En definitiva, frente a lo que inicialmente podría pensarse, que toda conducta de responsabilidad social conllevaría una obligación o carga para la empresa con beneficios para el resto de sujetos de su entorno, en la actualidad se aprecia que en todas las conductas de responsabilidad social empresarial, cualquiera que sea su dimensión, existirá un beneficio para la empresa ligado al crecimiento de valor que puedan producir los efectos de las actuaciones sociales llevadas a cabo por la misma.

El proceso de institucionalización pone de relieve que en la medida que la responsabilidad social afecta a todos los actores sociales y económicos, necesariamente debían quedar incluidos en él todas las organizaciones públicas y privadas que operan en el ámbito de la sociedad.

Como a cualquier otro sujeto, a los entes públicos les es extensible la responsabilidad social, si bien con la particularidad de se pone de manifiesto una doble vertiente: institucional y organizativa. Por un lado, responde constitucionalmente a algunos de los principios y derechos especialmente reconocidos también en el marco de la responsabilidad social. Por otro lado, en el ámbito interno, la organización ha de ser socialmente responsable de la gestión de sus recursos humanos y de los ciudadanos -a cuyo servicio se ha de poner-.

²⁵⁴ FELIU REY, MANUEL I. y ZORNOZA SOMOLINOS, A.: *Instrumentos de Responsabilidad Social Empresarial*. Código de conducta y publicidad. (“Responsabilidad Social de las Organizaciones” Dir. YOLANDA SÁNCHEZ-URÁN). Ed. Grupo 5. (2013).

En épocas de crisis económica, las políticas públicas de impulso de la responsabilidad social de las empresas juegan una clave para solucionarla, como consecuencia del papel estratégico que ejercen de cara al desarrollo sostenible, la innovación y la competitividad.

De entre los mecanismos para el fomento de la responsabilidad social empresarial con que cuentan los entes públicos interesa centrarse, a continuación, en los fiscales y de Seguridad Social, dado que afectan a las dos esferas más importantes desde un punto de vista económico-financiero de un Estado.

Sin perjuicio de la existencia de ciertas normas autonómicas sobre la responsabilidad social empresarial,²⁵⁵ la Ley 2/2011, de 4 de marzo de Economía Sostenible, recoge referencias a la misma. También se han elaborado definiciones de la responsabilidad social tanto en el ámbito doctrinal²⁵⁶, como desde diversas organizaciones internacionales gubernamentales como la ONU, OCDE y OIT.

Por su parte, las instituciones europeas han sido también actores relevantes. Así, en las “Directrices Integradas para el Crecimiento y el Empleo (2005-2008)”, el Consejo recomienda a los Estados miembros que incentiven a las empresas para que desarrollen la responsabilidad social empresarial; en el “Libro Verde” para promover un marco europeo de la responsabilidad social empresarial²⁵⁷ y la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 22 de marzo de 2006”, “Poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas”, se inscribe la responsabilidad social empresarial en el debate sobre la globalización y el desarrollo sostenible.

En el ámbito nacional, conviene además resaltar la definición recogida en el “Informe de conclusiones y recomendaciones sobre RSE” publicado por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en 2007. En él se explicita que “la responsabilidad social de las empresas es, además del cumplimiento estricto de las obligaciones legales vigentes, la integración voluntaria en su gobierno y su gestión, en su estrategia política y procedimientos, de las

²⁵⁵ Ley 15/2010, de 9 de diciembre, de Responsabilidad Social Empresarial de Extremadura.

²⁵⁶ SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, YOLANDA (Dir) y GRAU RUIZ, M^a A (Coord): *Responsabilidad Social de las Organizaciones*, Ed. Grupo 5, Madrid, 2013. Enumera entre otros: Carrol, Bloom y Gundlanch, Schemerhorn.

²⁵⁷ Decisión del Consejo de 12 de julio de 2005, relativa a las Directrices para las políticas de empleo de los Estados miembros (2005/600/CE).

preocupaciones sociales, laborales, medioambientales y de respeto a los derechos humanos que surgen de la relación y el dialogo transparentes con sus grupos de interés, responsabilizándose así de las consecuencias y los impactos que derivan de sus acciones. Una empresa es socialmente responsable cuando responde satisfactoriamente a las expectativas que sobre su funcionamiento tienen los distintos grupos sociales”.

A través de la responsabilidad social del empresario, y en general de las organizaciones, se busca concienciar y responsabilizar a estos sujetos por el impacto que sus actuaciones pueden tener sobre determinados ámbitos que son objeto de especial interés y preocupación social (empleo, medioambiente, minusvalía). De manera que adquieran consciencia, voluntariamente o mediante incentivos, de que su actuación debe tener en cuenta estos intereses; así como de que parte de los rendimientos obtenidos por su actividad deberían reportar beneficios a la colectividad²⁵⁸ a través de la satisfacción de esos intereses.

La Ley de Economía Sostenible, Ley 2/2011, de 4 de marzo recogía los entonces elementos propios de la responsabilidad social: la transparencia en la gestión, el buen gobierno corporativo, el compromiso con lo local y el medioambiente, el respeto a los derechos humanos, la mejora de las relaciones laborales, la promoción de la integración de la mujer, de la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, la igualdad de oportunidades y accesibilidad universal de las personas con discapacidad y el consumo sostenible.

La voluntariedad en su asunción lleva a plantearse la eficacia y obligatoriedad del cumplimiento de esos compromisos. Desde la perspectiva de la eficacia, determinadas corrientes doctrinales afirman la existencia de una responsabilidad social de carácter extra-jurídico de las empresas. De manera que, entienden, esa iniciativa, voluntaria y no inducida por norma alguna, vendrá motivada por una serie de deberes morales o éticos los cuales serán conjugados con la voluntad del empresario de creación de valor para la propia empresa. Por tanto, la eficacia no vendrá dada por la obligatoriedad legal de su cumplimiento sino por mecanismos indirectos de control de los compromisos voluntariamente adquiridos por las empresas (Código de Conducta, Memoria, planes o informes de sostenibilidad o RSE;

²⁵⁸ FUENTES NAVARRO, M. y FERNÁNDEZ TORRES, J.: *Concepto y caracteres de la responsabilidad social (Responsabilidad Social de las Organizaciones)*. Ed. Grupo 5. Madrid, 2013. En relación a ese hecho plantean si los recursos que se aplican en interés social podría considerarse detracción patrimonial en perjuicio de los accionistas como queda la compatibilidad señalada y quien compete tomar esa decisión.

Auditoría de RSE; Auditoría interna de RSE; Sello o etiqueta de garantía sindical)²⁵⁹; incluso dándose el caso de llegar a apreciar que pueden ser mucho más eficaces los mecanismos de coacción social²⁶⁰.

2. Los mecanismos fiscales y de Seguridad Social para incentivar la responsabilidad social

No existe disputa doctrinal a la hora de afirmar que el contenido de las acciones de responsabilidad social incide en diferentes ámbitos normativos que abarcan desde el derecho privado (Derecho Civil, Mercantil), al derecho público (Derecho Administrativo, Derecho Financiero, Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social), y, en cada uno de ellos, con contenidos muy distintos²⁶¹.

El ordenamiento tributario,²⁶² y también el de la Seguridad Social, pueden perseguir fines constitucionalmente protegidos, más allá del puramente recaudatorio, incentivándose una serie de actividades consideradas dignas de protección (como la creación de empleo, la protección de discapacitados y el medio ambiente).

A través de los tributos y, en particular, las cotizaciones sociales, cabe fomentar las conductas empresariales tendentes a la consecución de objetivos de responsabilidad social. De hecho, ese mismo criterio queda plasmado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

²⁵⁹ SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: Instrumentos de RSE: códigos de conducta y publicidad. (Responsabilidad Social de las Organizaciones”). Ed. Grupo 5. Madrid, 2013. Según señala expresión instrumentos de RSE admite un doble sentido. Por un lado, como vía, medios o mecanismos utilizados por instancias internacionales, nacionales, públicas y/o privadas, para promocionar, incentivar la RSE entre los que en la sociedad pueden considerarse que son sujetos de RSE. Por otro lado, como mecanismos habituales utilizados por las empresas y organizaciones para desarrollar efectivamente la política social y difundirla convenientemente a los grupos de interés de las empresas y organizaciones privadas y públicas con la finalidad de ganar su confianza.

²⁶⁰ Así lo recogió DEL REY GUANTER: *La censurabilidad social de la comunidad ante determinados comportamientos puede tener consecuencias negativas incluso mayores que la estrictamente jurídica*.

²⁶¹ SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: *Concepto y caracteres de la responsabilidad social (Responsabilidad Social de las Organizaciones)*, Ed. Grupo 5, Madrid, 2013. Enumera como contenido de RSE que forman parte del contenido de estas disciplinas a la publicidad y los derechos de los consumidores; el buen gobierno corporativo; la Administración Pública como organización de RSE; los incentivos fiscales y las políticas de RSE o el respeto a los derechos humanos en general, y en particular, los derechos laborales de los trabajadores y la promoción de un empleo de calidad.

²⁶² GRAU RUIZ, M^a A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *La Dimensión pública de la responsabilidad social (II): promoción de la responsabilidad social mediante mecanismos fiscales y responsabilidad social de la administración tributaria*, Responsabilidad Social de las Organizaciones, Ed Grupo 5, 2013.

Tributaria cuando señala que “los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Esa actuación se lleva a cabo a través de lo que se ha denominado “fomento administrativo”, que persigue incentivar el cumplimiento de determinadas conductas, por parte de los empresarios vinculados a principios y derechos constitucionales, por satisfacer necesidades públicas o ser de utilidad general. Esa actuación de fomento, a la cual ya se refirió Jordana de Pozas²⁶³, se concibe como “la acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos”.

Las autoridades tributarias y de Seguridad Social tratarán, al margen de su finalidad principal recaudatoria (y en el caso de la Seguridad Social de garantizar el sistema público de prestaciones), de promover o proteger, sin uso de la coacción normativa o del establecimiento de servicios públicos, actividades socialmente responsables por parte de estos sujetos. Dado su carácter voluntario, es viable la utilización de mecanismos fiscales o de Seguridad Social.

Como ha reconocido la STC 37/1987, de 26 de marzo, el incentivo de determinadas actividades puede promocionarse vía tributos, mediante el reconocimiento en ellos de beneficios fiscales a favor de aquellos sujetos que lleven a cabo actividades objeto de incentivo. Sin embargo, para que resulte legítima esa actuación es necesario que concurren una serie de requisitos: el primero, que el tributo incorpore como presupuesto un índice de capacidad económica; y el segundo; que esos fines extra-fiscales satisfagan criterios económicos o sociales amparados por la Constitución²⁶⁴.

²⁶³ JORDANA DE POZAS, L (1949). “Ensayo de una teoría de fomento en el Derecho Administrativo”, en *Revista de Estudios Políticos*, núm. 48. La acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos.

²⁶⁴ Ver. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Civitas, 9ª edición, Madrid, 1999.

Con respecto al primer requisito, cabe recordar que la capacidad económica es un límite al legislador a la hora de seleccionar los hechos imposables²⁶⁵, de modo que siendo la capacidad contributiva una cualidad objetiva del presupuesto de hecho tributario y un criterio de medición de la carga tributaria, los hechos elegidos han de ser expresivos de dicha capacidad²⁶⁶. Debe ser predicada del conjunto del sistema tributario²⁶⁷ y compaginarse con la consecución de los fines extra-fiscales²⁶⁸.

Con respecto al segundo de los requisitos, el Alto Tribunal acota el ámbito objetivo a principios, derechos y libertades que vienen reconocidos en la Constitución. Cualquiera que sea el interés perseguido puede emplearse. Así lo recogió Jordana de Pozas (1999:46), un doble criterio según la forma de actuación sobre la voluntad de los sujetos o según las ventajas que otorgan.

Mediante el fomento positivo se otorgan ventajas a favor del administrado cuya actividad se pretende estimular. Por el contrario, con el fomento negativo se establecen

²⁶⁵ MARTÍN DELGADO, J.M.: *Los principios de capacidad económica*. Señala que la formulación del principio de capacidad contributiva obedeció al deseo de enunciar un criterio al que someter el ejercicio del poder financiero por parte de los entes públicos. Cabe decir que esta tendencia garantista ha informado al Derecho tributario hasta épocas muy recientes, afanándose los juristas en la elaboración de unos principios que delimitaran el ámbito del legítimo ejercicio del poder; era la salvaguarda de la economía y libertad individuales frente al poder colectivo. Se enuncia así el principio, según el cual, la tributación ha de adecuarse a las disponibilidades de los individuos... entendiendo la doctrina que la capacidad económica era el criterio material de justicia de los tributos, y en tal sentido comportaba un límite y un presupuesto para la imposición; los tributos serían justos si se adecuaban a la capacidad económica, rechazándose cualquier otro parámetro en el reparto de la carga tributaria.

²⁶⁶ CASADO OLLERO, GABRIEL: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)” en *REDF*, núm. 32, octubre-diciembre, 1981, pág. 565.

²⁶⁷ LOZANO SERRANO, CARMELO; *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1990, pág. 23.

²⁶⁸ Por esa razón algunos autores prefirieron negar la calidad de tributos a las exacciones con fines extra-fiscales, antes de asumir que no les era aplicable el principio de capacidad económica. En este sentido ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.; “Los impuestos de ordenamiento económico”, en *Hacienda Pública Española*; núm. 71, 1981, pág. 24 y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.; *Sistema Tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, 2.ª edición, Madrid, 1992, pág. 68. Sin embargo, algunos otros, aún consideran que “...la tributación extra-fiscal no sólo puede, sino que debe sujetarse en su regulación al principio de capacidad económica”. Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de derecho positivo”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 202, enero, 2000, págs. 5 y 23. Para el profesor Palao Taboada el TC, en algunos casos ha vaciado de contenido al principio de capacidad económica con el único propósito de hacerlo compatible con los impuestos con fines extra-fiscales al afirmar que es suficiente la obtención de una renta “virtual”. Cfr. PALAO TABOADA C.; “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *REDF*, núm. 88, octubre-diciembre, 1995, pág. 638.

obstáculos o cargas para el desarrollo de aquellas conductas contrarias a los intereses perseguidos por la Administración.

Cabe diferenciar entre medios honoríficos, económicos y jurídicos. De ellos, interesan especialmente, los que procuran ventajas económicas (subvenciones, primas, préstamos, beneficios fiscales...), a los sujetos comprometidos con el fomento de los fines sociales o económicos amparados por la Constitución. En el ámbito de la Seguridad Social dicha actividad de fomento se lleva a cabo, casi en exclusividad, mediante bonificaciones en las cotizaciones sociales. En esta línea, en la actualidad existen incentivos a la contratación indefinida inicial, a la transformación en indefinidos de los contratos temporales ya fueran formativos e interinidad o distintos de estos, al mantenimiento de la contratación, a la contratación en determinadas actividades o ámbitos geográficos, trabajadores por cuenta propia, empleados de hogar y del empleo joven.

No obstante, cabe ahora plantearse, como medida adicional, si la incentivación de fines extra-fiscales que satisfagan criterios económicos o sociales amparados por la Constitución podría realizarse a través de otros instrumentos dentro del ámbito normativo de la Seguridad Social, como las pensiones. Un ejemplo de esa labor de fomento, impulsado desde instancias comunitarias, ha sido el Real Decreto Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo. En su exposición de motivos se señalan los importantes desafíos en el medio plazo a que se enfrentan los sistemas de pensiones de los países de la Unión Europea fruto de los actuales fenómenos demográficos: la baja natalidad y el alargamiento de la esperanza de vida. Estas circunstancias exigen la adaptación de los sistemas para asegurar la viabilidad en el largo plazo y mantener unas pensiones adecuadas para el bienestar de los ciudadanos de más edad.

Es importante reseñar que, en este ámbito, las competencias de la Unión Europea son limitadas; si bien la creciente importancia de este reto y sus implicaciones en el crecimiento económico y la cohesión económica y social han hecho que la sostenibilidad del sistema de pensiones y el impulso del envejecimiento activo se hayan convertido en una prioridad. De este modo, en la Estrategia Europa 2020 se impulsa una política de orientación y coordinación de los esfuerzos de las Instituciones comunitarias y de los Estados miembros para afrontar el envejecimiento y su impacto sobre los sistemas de protección social. Fruto de este enfoque es

la publicación por la Comisión Europea del «Libro Blanco 2012: Ayuda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles», con el objetivo de orientar los instrumentos políticos de la Unión para que respalden los esfuerzos de los Estados miembros para la reforma de sus sistemas de pensiones, y proponer una serie de iniciativas que impulsen una mayor coordinación del seguimiento de los avances hacia objetivos comunes en el marco de la estrategia integrada y global Europa 2020. Este Libro blanco se complementa con otros documentos como el «Informe de envejecimiento 2012» o «Adecuación de las pensiones en la UE 2010-2050».

Entre las medidas que recoge el RDL 5/2013, haciéndose eco en España de la iniciativa europea para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo, cabe destacar, frente a lo que es habitual en las legislaciones de países del entorno, la compatibilidad entre la percepción de una pensión de jubilación y el trabajo por cuenta propia o ajena para favorecer el alargamiento de la vida activa, reforzar la sostenibilidad del sistema de Seguridad Social, y aprovechar en mayor medida los conocimientos y experiencia de estos trabajadores. No obstante, dicho incentivo está sometido a una serie de cautelas, que incluye la disposición adicional primera, para que no sean indebidamente utilizadas por las empresas como vía de reducción de costes a través del empleo de esta figura en fraude de ley, mediante la sustitución de parte de los puestos de trabajo actuales de la empresa –fuera de los supuestos que prevé la norma- por nuevas contrataciones que impliquen una menor cotización al sistema de Seguridad Social.

También, en sentido negativo, para desincentivar la discriminación de trabajadores de más edad en el marco de medidas extintivas de regulación de empleo, se establece el establecimiento de aportaciones económicas para los despidos que afectaran a trabajadores de cincuenta o más años en empresas con beneficios.

3. La compatibilidad de la pensión de jubilación con la explotación agraria como instrumento de fomento de intereses constitucionalmente protegidos de responsabilidad social y políticas extra-fiscales

La incentivación, o fomento administrativo, desde ámbitos fiscales y de Seguridad Social de la responsabilidad social empresarial podría ser planteada, con carácter general, desde la perspectiva de los ingresos –tributos y cotizaciones sociales-, pero también, en el caso de la Seguridad Social, desde la regulación de la pensiones, en particular de la pensión de jubilación.

Así ha sucedido con el Libro Blanco 2012 y el Real Decreto Ley 5/2013, en donde, entre otras medidas, se fomenta, si bien de forma más restrictiva a los países de nuestro entorno, la compatibilidad entre la percepción de una pensión de jubilación y el trabajo por cuenta propia o ajena. Conforme esta circunstancia, podemos plantear que, el permitir compatibilizar el cobro de la pensión de jubilación con la realización de una actividad agraria consistente en la explotación de una finca rústica o explotación agraria, cuando las mismas hubiesen sido adquiridas a título gratuito, entraría dentro de esas medidas extra-fiscales encaminadas a garantizar el fomento de un derecho constitucional como es el empleo, pese a la consideración por parte del Sistema de Seguridad Social de la pensión como una renta de sustitución, pues ese mismo criterio ya tuvo que ser pospuesto con el reconocimiento de la excepción reconocida en el RDL 5/2013.

Pero el reconocimiento de la compatibilidad en el ámbito de la pensión jubilación con la realización de una actividad en explotación agraria propia adquirida a título gratuito podría fundamentarse no sólo con fines de fomento del empleo, sino también por la compatibilidad la concurrencia de otros fines constitucionales, como requiere la doctrina Tribunal Constitucional para los casos de los tributos. Tal podría ser el caso del derecho a la propiedad privada del art. 33 CE, tal como es concebido hoy delimitado por la función social que corresponda según la naturaleza del derecho, en este caso sobre tierras agrarias. También, en relación con el art. 40 CE, que establece la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y una distribución de la renta regional y personal más equitativa; o el art. 45 CE, en relación con el medio ambiente, que

impone la obligación a los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida.

Por último, en relación con el principio solidaridad financiera del art. 128 CE²⁶⁹, tendría cabida la obligación hacia los titulares de explotaciones agrarias de evitar que tierras agrarias productivas puedan quedar abandonadas porque la normativa en vigor lejos de incentivar a explotarlas penalice con la pérdida del cobro de su pensión.

Por tanto, podría establecerse la compatibilidad del disfrute de la pensión de jubilación con la explotación por parte del pensionista de una finca rústica, sin perjuicio de establecer medidas encaminadas a compensar al sistema de Seguridad Social y garantizar su viabilidad. Pero, a diferencia de lo realizado con la reforma RDL 5/2013, no se operaría con la reducción de la pensión sino con otros mecanismos de compensación al sistema por el sacrificio que realiza en pos de un beneficio consolidado del Estado. Esos mecanismos podrán establecerse bien dentro del ámbito del Estado como compensación financiera a modo de los complementos a mínimos, o en el pensionista titular de la explotación mediante una cotización al modo de la cotización solidaria establecida por el anterior Real Decreto, o incluso, podría establecerse un sistema mixto en donde la compensación pudiera venir desde ambos.

4. Propuesta legislativa, en el marco de los principios de coordinación y solidaridad financiera de la compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de la actividad económica de explotación agraria

Tal como hemos venido planteando a lo largo de la exposición, la cuestión a la que trata de dar respuesta la presente investigación es la conveniencia, o no, de establecer, frente

²⁶⁹ Principio solidaridad: STC 64/1982, de 4 de noviembre. Las más importantes son las que pueden afectar al principio de solidaridad. Quizá más, que la invocación genérica de este principio, y de los citados arts. 2 y 138 CE, cuya importancia por otra parte no puede ponerse en duda, conviene fijar la atención en el hecho de que con arreglo al art. 128.1 de la misma «toda la riqueza del país en sus distintas formas y fuese cual fuese su titularidad está subordinada al interés general». En una de sus aplicaciones, este precepto supone que no pueden sustraerse a la riqueza del país recursos económicos que el Estado considere de interés general, aduciendo otras finalidades, como la protección del medio ambiente. Se trata de nuevo de armonizar la protección del medio ambiente con la explotación de los recursos económicos.

al actual régimen general de incompatibilidad, la compatibilidad de la pensión de jubilación con la realización de la actividad económica por parte del titular de una explotación agraria.

Debemos traer a colación, de cara a formular nuestra propuesta, la limitación de la compatibilidad, entendida como excepción, aplicable en un supuesto restringido a los titulares de explotaciones agrarias cuyos derechos sobre las mismas deriven de una adquisición a título gratuito. Se dejan fuera aquellos otros titulares de explotaciones que bien ya lo fueran con anterioridad a la adquisición de la condición de pensionista, - teniendo en cuenta que si reciben una pensión por el antiguo régimen especial agrario, se les reconoce una especialidad a la hora de compatibilizarla -, o bien que siendo pensionistas, adquieran la explotación a título oneroso.

El motivo de esta restricción es dar solución a un problema concreto sobrevenido: el de quién siendo pensionista adquiere por herencia o legado una explotación agraria, con carácter general de una extensión no muy grande de tierra rústica, sin infraestructura empresarial, que conllevaría en la mayoría de los casos una implicación personal del pensionista para que fuera rentable. Esto produce en ese momento en los pensionistas en quienes concurre dicha circunstancia un dilema, ya que decidiendo llevar a cabo la explotación, conforme la legislación actual, se produce de manera inmediata, con pocas salvedades y muy restrictivas, la suspensión total o parcial de la pensión - cuando cabe presuponer que en esos momentos serán desconocedores de la gestión de una explotación agraria y rentabilidad de dicha explotación -.

En el caso de las adquisiciones a título oneroso, el pensionista habrá llevado, de manera previa, una valoración de la inversión a realizar, bien con anterioridad a adquirir la condición de pensionista, planteándose aspectos sobre la gestión y rentabilidad de la misma y si la explotación de la misma la va a realizar personalmente o, por el contrario, dándola a un tercero²⁷⁰ conociendo, y por tanto pudiendo valorar, los efectos que conlleva de cara a su

²⁷⁰ En España, acorde a los datos públicos por el INE, <http://www.ine.es/dynt3/inebase/es/index.htm>, para el año 2013 del número así como Suelo Agrario Utilizado según tenencia total de superficie lo que pones de manifiesto es un predominio de la explotación en propiedad, con 855.890 explotaciones (14.486.912 Ha) seguido de la gestión en arrendamiento, con 210.112 explotaciones (7.545.11 Ha) y por último aparcería y otros regímenes con, 92.540 explotaciones (1.720.665). Asimismo, es destacable por la imagen que no da del perfil del campo español desde la perspectiva de la personalidad jurídica del titular y la gestión en el 2013, que del total de 989.796 explotaciones (23.752.688 Ha de SAU), la mayoría están gestionadas por persona física 929.694 explotaciones (16.608.517 Ha de SAU), seguida de aquellas que son gestionadas por personas física y jefe de

futura jubilación. Lo mismo sucedería si es una inversión realizada con posterioridad a ser pensionista, existe un acto consciente y voluntario de llevar a cabo dicha inversión conociendo el actual régimen de incompatibilidad. Con ello no estamos valorando si es justo e igualitario. Ante un primer problema que plantea la legislación actual se pretende dar una solución, pero esta misma propuesta podrá ser extensible, incluso con mayor claridad al conocer de antemano los rendimientos que la explotación aporta al futuro pensionista, al resto de supuestos que ahora mismo dejamos al margen.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo²⁷¹, en relación con el “Impuesto Andalúz sobre Tierras Infrautilizadas” entiende que a través de la norma se trata de fomentar su utilización imponiéndose una obligación tributaria a los sujetos, en el ámbito de la función social inherente a todo derecho de propiedad. Si con base en esa función social se admite la imposición de un tributo, de la misma manera, la función social puede podría implicar para los sujetos titulares de explotaciones agrarias de explotarlas.

Cabe defender la conveniencia de admitir la compatibilidad del derecho pensión de jubilación con una explotación agraria en el supuesto referido, mediante la oposición a los argumentos que subyacen en el mantenimiento del actual criterio de incompatibilidad, es decir, conceptuar la pensión como “renta de sustitución” y mantener el “principio de sostenibilidad del sistema”. Ya desde los inicios del actual sistema de Seguridad Social se abrió la puerta al reconocimiento de salvedades. Últimamente, en el marco de políticas de fomento de otros intereses, como el empleo, el envejecimiento activo, o el desarrollo económico, se han ido estableciendo nuevas excepciones al criterio de la pensión como renta de sustitución. Con respecto a la sostenibilidad financiera del sistema, analizada desde la perspectiva de su impacto en los gastos y en los ingresos, es posible extraer ciertas conclusiones.

De manera indiciaria, desde la perspectiva del gasto, permitir compatibilizar este tipo de actividad tendría una importancia relativa, pues su repercusión final no sólo vendría dada por el número de pensionista se acogieran a dicha compatibilidad sino también por el importe

explotación que son 781.505 explotaciones (14.404.426), y finalmente las explotaciones en mano de sociedades mercantiles que son 23.953 explotaciones (2.646.918 Ha SAU), completando este panorama las entidades públicas con 4.848 explotaciones (1.764.006 Ha SAU), las cooperativas de producción con 5.028 explotaciones (702.655 Ha SAU) y otras condiciones jurídicas con 26.273 explotaciones (2.112.374 Ha SAU).

²⁷¹ Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo, rec. 685/1984. LA LEY 781-TC/1987.

medio de pensiones que cobrasen. Además, afectaría a las cuentas del Estado, en particular a los “complementos a mínimos”, dada su naturaleza no contributiva dentro de lo que son las políticas propias de un Estado Social como el nuestro.

Si se valora la repercusión que tendría el permitir compatibilizar la realización de la actividad económica de explotación agraria en el conjunto del sistema, se observa que en el sistema de Seguridad Social, sus ingresos no están en función de los rendimientos del sujeto, como sucede en los impuestos sobre las rentas, y además, en el caso de los ingresos propios, “las cotizaciones sociales”, no sólo no aumentan, sino que incluso bajan o no proceden. Esto se debe a que, conforme la actual regulación, en estos casos de compatibilidad los pensionistas de jubilación no estarán obligados a cotizar, lo cual abre una vía interesante. Únicamente con el RDL 5/2013 se estableció una cotización solidaria para casos de compatibilidad.

En cambio, desde la perspectiva de la Hacienda Pública, permitir compatibilizar la realización de una nueva actividad con la pensión, influye en los ingresos tributarios. Al fomentarse la realización de esa actividad, el sujeto pasivo podría obtener un incremento de su renta personal. Y conforme se incrementase la capacidad económica del sujeto pasivo, proporcionalmente, se incrementarían los ingresos del Estado por el impuesto sobre la renta.

Además de estos beneficios propios del ámbito recaudatorio, también se contribuiría al fomento del empleo - que podría generarse con la explotación -, y a la distribución de riqueza generada por dichas actividades. Por otra parte, el explotar la tierra supondrá que la misma se encuentre en situación de conservación idónea no repercutiendo en el entorno y especialmente en el medioambiente.

Repasados los efectos positivos que la compatibilidad conllevaría en su conjunto, deben concretarse cuáles serían las opciones posibles para que en esta nueva situación todas las partes se vieran compensadas por la adopción de este criterio, así como las medidas de control de las mismas. Es evidente que supone un sacrificio para el sistema de Seguridad Social, por su naturaleza contributiva, el sistema de reparto, el principio de solidaridad intergeneracional, la sostenibilidad financiera y la separación de fuentes de financiación. Por ello, debe procurarse una gestión eficiente de sus recursos financieros y contemplarse la compensación.

De entrada, cabe resaltar que cualquier alternativa de compensación que se valore deberá enmarcarse en el paraguas del principio de solidaridad financiera. Este principio actualmente da cobertura en la relación económica-financiera entre el Estado y la Seguridad Social a figuras como los “complementos a mínimos”, las “prestaciones no contributivas” y la “revalorización de pensiones”. Respecto a los complementos a mínimos destacar, conforme el art. 59 del RDLeg 1/1994,²⁷² que a través de esta figura, y con cargo a los presupuestos del Estado, conforme separación de fuentes de financiación, los beneficiarios de pensiones del sistema de la Seguridad Social, en su modalidad contributiva, que no perciban rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas y ganancias patrimoniales, de acuerdo con el concepto establecido para dichas rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o que, percibiéndolos, no excedan de la cuantía que anualmente establezca la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, tendrán derecho a percibir los complementos necesarios para alcanzar la cuantía mínima de las pensiones, siempre que residan en territorio español, en los términos que legal o reglamentariamente se determinen.²⁷³

La segunda figura que supone una diferenciación con respecto a los sistemas de protección social privados, basado en criterios financieros de capitalización, es la revalorización anual de pensiones que viene a reconocer al pensionista, en cierta medida, un derecho a que el importe de su pensión se vea actualizado acorde al nivel de vida. Esta circunstancia no sucede en un sistema financiero puro ya que una vez finalizado el periodo de capitalización, e iniciado el de renta, se adquiere el derecho a percibir una renta fija que no será actualizado durante todo el periodo que corresponda percibirla al pensionista.

La revalorización viene reconocida en el Texto Refundido, RDL 1/94, como una obligación de que cada año las pensiones, incluido complemento a mínimo, se incrementen en función del índice de revalorización previsto en la correspondiente Ley de Presupuesto General del Estado. Pero no sólo se reconoce el derecho a que la pensión anualmente sea revalorizada sino que, además, el importe de la revalorización no puede ser inferior al 0,25 por ciento pero tampoco superior a la variación porcentual del índice de precios de consumo

²⁷² Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

²⁷³ Recordar, como ya vimos en el capítulo III, que los complementos por mínimos serán incompatibles con la percepción por el pensionista de los rendimientos enumerados en la exposición, cuando la suma de todas las percepciones mencionadas, excluida la pensión que se vaya a complementar, exceda el límite fijado en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio.

en el período anual anterior a diciembre más el 0,50 por ciento. Y, por otra parte, si en el reconocimiento inicial de una pensión, acorde naturaleza estatutaria del sistema de Seguridad Social, se establecían limitaciones al importe de la misma no iba hacer menos y por tanto se determina, art.50 Texto Refundido, que el importe de la revalorización anual de las pensiones de la Seguridad Social no podrá determinar para éstas, una vez revalorizadas, un valor íntegro anual superior a la cuantía establecida en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, sumado, en su caso, al importe anual íntegro ya revalorizado de las otras pensiones públicas percibidas por su titular.

Por último, otro de los aspectos diferenciales con los sistemas de pensiones basados en criterios financieros son las prestaciones no contributivas. En estas se aglutina una serie de prestaciones y asistencias, entre ella asistencia sanitaria, correspondientes a la Seguridad Social y a los Servicios Sociales de las Comunidades Autónomas. Es importante reseñar, conforme el principio de separación de las fuentes de financiación, que estas acciones se financiará mediante aportaciones del Estado al Presupuesto de la Seguridad Social, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10.3, primer inciso, de esta Ley, con excepción de las prestaciones y servicios de asistencia sanitaria de la Seguridad Social y servicios sociales cuya gestión se halle transferida a las Comunidades Autónomas, en cuyo caso, la financiación se efectuará de conformidad con el sistema de financiación autonómica vigente en cada momento.

Básicamente, la compensación estaría fundamentada en la misma idea que sostiene la incompatibilidad, dado que se quiere compensar el gasto de pensiones de aquellos pensionistas que comienzan una actividad. En principio, el equilibrio debería lograrse con aquellas aportaciones al sistema que compensaran en la cantidad correspondiente a los supuestos de compatibilidad que se produjeran.

Interesa, pues, dilucidar cuáles podrán ser las posibles vías de compensación a emplear, teniendo en cuenta sus ventajas e inconvenientes. Una primera vía podría ser el establecimiento de una cotización especial, similar a la prevista en el RDL 5/2013 de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo²⁷⁴. Es decir, a través de una cotización

²⁷⁴ El art. 4 del Real Decreto Ley 5/2013, señala que durante la realización del trabajo por cuenta ajena o por cuenta propia, compatible con la pensión de jubilación, los empresarios y los trabajadores cotizarán a la

especial, que no generará derecho a prestación económica, podría establecer una vía para que el pensionista autorizado a disfrutar de su derecho con la realización de la explotación económica pudiera compensar al sistema. No obstante, el problema estaría en determinar cuál es el porcentaje y sobre qué aplicarlo. Ya sabemos, que la cotización social es prestación establecida, cada día más, sobre salario real aunque en ese caso particular a ser titular de una explotación el régimen aplicable sería el autónomo y la base la fija ellos mismos e irán desde los 884, 40 euros, como mínimo, a la base máxima de 3.606,00 euros. Y el tipo de gravamen podrá ser el 18,75%, cuando la base esté comprendida entre los 884, 40 y 1.061,40 euros mensuales; y el 26,50 % si cotizará por una base superior a 1.061,40 euros mensuales, la cuantía que exceda.

Con el anterior detalle se trata de hacernos una idea del volumen que actualmente pagaría un autónomo, que en el mayor de los casos estaría rondando los novecientos euros. De manera que, arbitrar un sistema para compensar a la Seguridad Social por el sacrificio que supone permitir compatibilizar la pensión con la explotación a través de la sola aportación del pensionista-trabajador mediante una cotización se hace que sería muy gravosa, y desincentivadora para el pensionista. Es evidente que si la compensación se mide en términos exactos el importe de la pensión a reintegrar habría mucha diferencia según la cuantía de la pensión de cada sujeto. No obstante, lo que si sería factible es que de igual modo que la cotización solidaria se estableciera una cotización solidaria a modo de anticipo del resto de ingreso que correspondiera liquidarle conforme este sistema de compensación.

Una segunda vía de compensación podría ser, que el importe total a compensar procediera directamente de los fondos del Estado, de forma que el pensionista-trabajador no tendría que compensar directamente nada y lo único sería su aportación por el Impuesto sobre la Renta que como ya vimos, acorde al principio de proporcionalidad, se vería incrementado. En este supuesto, el Estado, como consecuencia del comienzo de una nueva actividad económica por parte de un sujeto pasivo - como resultado de permitirse la compatibilidad, podrá, como ya señalamos, ver incrementados sus ingresos tributarios. Empero, para que eso fuera factible tendría que ser que los ingresos derivados de la actividad económica agraria

Seguridad Social únicamente por incapacidad temporal y por contingencias profesionales, según la normativa reguladora del régimen del sistema de la Seguridad Social correspondiente, si bien quedarán sujetos a una cotización especial de solidaridad del 8 por 100, no computable para las prestaciones, que en los regímenes de trabajadores por cuenta ajena se distribuirá entre empresario y trabajador, corriendo a cargo del empresario el 6 por 100 y del trabajador el 2 por 100.

fueran muy elevados y/o el importe a compensar de la pensión muy baja, ya que en caso contrario la compensación mediante la recuperación vía impuesto sería imposible. Otra cosa distinta sería que, con independencia del importe que recupere el Estado vía ingresos tributarios de estos sujetos, el Estado por los beneficios globales que supone el incentivar a llevar a cabo explotación, repercutiendo en la satisfacción de muchos de los interés que integramos dentro de la responsabilidad social, compense vía transferencia con recursos no contributivos el importe que se determinen por ambas administraciones. Esto sería igual que los complementos mínimos, revalorizaciones en donde el Estado compensa vía transferencia, con cargo al conjunto de recursos del mismo, el pago de los importes anuales cualquiera que sea la cuantía de los mismos.

Por ello, quizás la mejor opción sea apostar por un sistema de equilibrio y apoyado en una solidaridad global por parte de todos los intervinientes. La Seguridad Social, que podría recuperar una parte vía cotización especial, El Estado por los muchos beneficio, tanto en vía directa en recaudación, como indirecta a través de la satisfacción de algunos de los objetivos propios de política extra-fiscal; redistribución de renta y riquezas, fomento del empleo, y protección del medio ambiente. Y por último, en el propio pensionista-trabajador ya que se verá beneficiado tanto directamente, por el incremento de renta y, por tanto, aumento de su capacidad económica, como, indirectamente, en términos de ahorros en cuanto a lo que supone no dejar las tierras tanto por los efectos en relación determinados tributos como gastos derivados del mantenimiento de las tierras.

Por ello, la formula que se propugna como solución más correcta y equitativa sería el resultado de aplicar una fórmula que recoja la equivalencia entre el importe de las pensiones a compensar y la aportación proporcional de cada uno de los beneficiarios (el pensionista-trabajador, la Hacienda pública y la Seguridad Social).

A continuación habrían de determinarse los correspondientes porcentajes de participación. En el caso del trabajador, dicho porcentaje podría ser el de la cotización a realizar; mientras que en el caso del Estado, podría ser uno general u otro específico. El porcentaje general podría calcularse a partir de la información aportada por la Seguridad Social sobre el volumen de pensiones afectadas por la comunicación de inicio de la actividad económica de la explotación agraria. El porcentaje específico tendría que ajustarse en función de los ingresos percibidos por el Estado derivados de los rendimientos de la actividad

económica, y por la Seguridad Social derivados de una cotización complementaria, así como también de los beneficios indirectos para el sistema derivados de la realización de esa actividad (por ejemplo, la contratación de trabajadores para desarrollarla) .

Por último, debe subrayarse que la aplicación de cualquier fórmula de compensación requiere un control, que exige un alto grado de coordinación entre la Administración General del Estado y de la Seguridad Social (como sucede hoy en día con la financiación de los “complementos a mínimos. Es decir, de manera previa, y acorde a las estimaciones realizada por las Entidades que integran la Seguridad Social, se estima cuál podrá ser el volumen de personas que en el año siguiente devengarán su pensión de jubilación y además tendrán derecho a complementarla. Acorde a esa estimación, y en coordinación con la Administración General del Estado, área presupuestaria; entre las dos administraciones elaboran un calendario de pagos para ir transfiriendo fraccionadamente hasta alcanzar el importe total estimado y acordado. A partir de ahí, solo cabe ver si las estimaciones se cumplen y los pagos en el calendario convenido hasta que finalmente, en el año siguiente, se lleve a cabo la liquidación por las diferencias manifiesta entre el importe estimado de primeros pagos con complemento a mínimos y el importe final.

En el caso que nos ocupa, en primer lugar, las Entidades Gestoras de la Seguridad Social podrían llevar a cabo un control de los documentos presentados “Comunicación de Inicio/Fin de la Actividad Laboral, Simultánea a la Condición de Pensionista”. Esto serviría para estimar, a efectos presupuestarios,²⁷⁵ el número de pensionistas que solicitasen anualmente la compatibilidad. Es importante tener en cuenta que, en este caso, el factor aleatorio es mucho más elevado que en los ya citados complementos a mínimos; por ello, los cálculos deberían tender a ser mucho más prudentes. Es decir, el hecho de que coincida que un pensionista adquiera una explotación agraria y que quiera, o pueda, explotarla es menos frecuente que los casos en que un pensionista tenga derecho a un complemento a mínimo.

²⁷⁵ En relación a competencia de la Seguridad Social en gestión presupuestaria ver el art. 89 del RDLeg 1/94, de 20 de junio, que determina que el Presupuesto de la Seguridad Social, integrado en los Presupuestos Generales del Estado, así como la intervención y contabilidad de la Seguridad Social, se regirán por lo previsto en el Título VIII del Texto Refundido de la Ley 47/2003, General Presupuestaria y por las normas de la presente Sección. A efectos de procurar una mejor y más eficaz ejecución y control presupuestario, el Gobierno, a propuesta conjunta de los Ministros de Trabajo y Seguridad Social y de Economía y Hacienda, aprobará las normas para la ejecución de la función interventora en las entidades gestoras de la Seguridad Social.

Fuera de la estimación presupuestaria, otra forma de control es la comunicación que debe presentar todo pensionista que desee comenzar una actividad. Esta comunicación sería una buena vía de control porque permitirá a la Entidad Gestora hacer un seguimiento del número de pensionistas que han solicitado la compatibilidad. Posteriormente, en el traslado que hará a la Tesorería General de la Seguridad Social, de cara a averiguar si procede la integración, o no, en alguno de los regímenes de la Seguridad Social de manera coordinada podría hacerle un seguimiento no tanto desde la vertiente de la pensión sino desde la perspectiva de titular de una explotación permitiendo hacer un seguimiento, pues alta de trabajadores por cuenta ajena, bonificaciones reconocidas, ayudas, etc

En cuanto a la relación con el Estado, en una primera fase los gestores presupuestarios deberían consignar en los presupuestos del año siguiente la partida correspondiente a la “compensación por compatibilidad de pensiones con realización actividad económica²⁷⁶”. En una segunda fase, sería precisa la coordinación del control de los sujetos pasivos, pensionistas-trabajadores, y de los ingresos declarados por las actividades económicas realizadas. Todo ello con el objeto de verificar efectivamente que declaren por dichas actividades y de determinar el importe exacto de la aportación del Estado a la fórmula de equilibrio aprobada. Esto probablemente dará lugar a que surjan diferencias en los saldos de la relación financiera entre el Estado y la Seguridad Social por este tipo de operaciones siendo, con carácter general, positivos a favor de la Seguridad Social por el importe a ingresar por el Estado vía transferencia por la financiación tanto complemento a mínimos, las revalorizaciones, pensiones no contributivas y demás medidas de política social que son llevadas a cabo vía la Seguridad Social.

Al margen, a través de esta labor de coordinación que explicamos en el capítulo anterior podrían llevarse a cabo políticas de detección de fraude a la Seguridad Social. El Estado, a través de la información obrante en su poder sobre los sujetos que perciben rendimientos derivados del ejercicio de una actividad económica - en concreto, provenientes de la actividad agraria -, y sobre los rendimientos del trabajo por una pensión de jubilación, podría; podría en coordinación con la Seguridad Social realizarse una labor de auditoría tratando analizar aquellos pensionistas que han solicitado compatibilidad, aquellos

²⁷⁶ MARTÍNEZ GINER (Coord.): Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013. O el Curso de Derecho Financiero y Tributario de Tecnos, 2015.

pensionistas que sin solicitar compatibilidad apareciera en su declaración que son titulares de una explotación, o son partícipe de una sociedad que gestiona las mismas. Lo cierto es que, una vez admitida la compatibilidad, con ella se producen una serie de efectos económicos, incluso para el propio pensionista. De hecho, podrían aparecer sujetos que llevasen a cabo la actividad sin haberla comunicado y por lo tanto sin estar dados de alta en el régimen de Seguridad Social, con lo que no se estaría aportando con la ya citada cotización especial, ni tampoco el Estado estaría compensando a la Seguridad Social.

BIBLIOGRAFÍA

- AGOUÉS MENDIZÁBAL, C.: *Los Principios jurídicos del Derecho Administrativo (La función social de los derechos; en especial, el derecho de propiedad)*, Ed. LA LEY, Madrid, 2010.
- AGUALLO AVILÉS, A.: “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un derecho financiero constitucional (I)”, en *Revista española de derecho financiero*, ISSN 0210-8453, núm. 109-110, 2001, págs. 45-109.
- AGUALLO AVILÉS, A.: *La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos*, Localización: Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: Ponencias y comunicaciones españolas: XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (15. 1991. Caracas) / José Manuel Guirola López (pr.), 1991, ISBN 84-8008-015-9, págs. 109-126.
- AIZEGA ZUBILLAGA, J.M.: *La utilización extra fiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Los impuestos de ordenamiento económico” en *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981, pág. 24.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Comentario al artículo 31 CE”, en *Alzaga Villamil, O., Comentarios a la Constitución, tomo I*, Edersa, Madrid, 1983, pág. 437.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, 2.ª edición, Madrid, 1992, pág. 68.
- ALONSO GONZÁLEZ, M.E.: “La Unidad Mínima de Cultivo. Reflexiones sobre su incidencia en el ámbito catastral”, en *Catastro (CT)*, octubre 1999.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: “La conformación de los tributos medioambientales acorde con el principio de capacidad económica: análisis de dos supuestos de derecho positivo” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 202, enero 2000, págs. 5 y 23.
- AMAT LLOMBART, P.: *Régimen Jurídico de la Propiedad Rústica en la Legislación sobre Suelo No Urbanizable* (Estudios Jurídicos de Derecho Agrario). Disponible en: www.magrama.gob.es/ministerio/pags/Biblioteca
- APARICIO TOVAR, J. y VALDÉS DE LA VEGA, B.: “Sobre el concepto de responsabilidad social de las empresas. Un análisis europeo comparado”, en *Cuadernos de Relaciones Laborales*, Vol. 27, núm.1, 2009.
- BARAÑANO CID, M.: “Contexto, concepto y dilemas de la RSE de las empresas transnacionales europeas: una aproximación sociológica”, en *cuadernos de Relaciones Laborales*, vol. 27, núm.1, 2009, págs. 19-52.

- BAYLOS GRAU, A.: *Empresas responsables y libre empresa. Una aproximación constitucional*, en J. Aparicio Tovar, B. Valdés de la Vega (Doctores): *La responsabilidad Social de las Empresas en España: concepto, actores e instrumentos*, Bomarzo, Albacete, 2011.
- BAYÓN CHACÓN, G.: *El elemento de pluralidad en la Seguridad Social española: Régimen General y Regímenes Especiales*, en AA.VV.: *Diecisiete lecciones sobre Regímenes Especiales de la Seguridad Social*, Madrid, FDUCM, 1972.
- BAYONA DE PEROGORDO J. J.: “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979, pág. 67
- BENACLOCHE PÉREZ, J.: *Vademécum Fiscal*, Ed. LA LEY, 1ª edición, Madrid, marzo 2011.
- BENAVIDES VICO, A.: “El nuevo régimen de jubilación tras el Real Decreto-Ley 5/2013. Aspectos prácticos”, en *Diario La Ley*, núm. 8177, Sección Tribuna, 24 de octubre de 2013, Ed. LA LEY, Año XXXIV, Ref. D-363.
- BLASCO LAHOZ, J. y MONEREO PÉREZ, J.L.: *La Integración en el régimen especial de trabajadores autónomos de los trabajadores por cuenta propia del régimen especial agrario*, Ed. LA LEY, 2010.
- BLOOM, P.N. y GUNDLACH, G.T.: *Handbook of Marketing and Society*. Thousand Oaks, CA.: Sage Publications, Inc., 2001.
- BORJABD GONZALO, P.: “El Empresario Agrario Individual en España”. Disponible en: <http://cederul.unizar.es/revista/num03/pag06>.
- BORRERO MORO, C.J.: “Los fines no fiscales de los tributos: a propósito de una doctrina jurisprudencial reiterada”, en *RHL*, núm. 75, 1995.
- CARITAS EUROPA *The European Union can make MDGs possible*, Caritas Europa Position, 21 abril 2010.
- CASADO OLLERO, G.: “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I),” en *Revista Española Derecho Financiero*, núm. 32, octubre-diciembre 1981, pág. 565.
- CASAS BAMONDE, M. E., RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO-FERRER, M., VALDÉS SALDÉS, DAL-RÉ, F.: “La nueva regulación de la jubilación en el RDL 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores y promover el envejecimiento activo”, en *Relaciones Laborales*, núm. 5, Sección Editorial, Mayo 2013, Año 29, tomo 1, Ed. LA LEY, pág. 1.
- CASQUET, E. y GÓMEZ-LIMÓN, J. A.: “La aplicación del IRPF a la actividad agraria. Comparación cuantitativa de los sistemas de Estimación Directa y de Estimación Objetiva por Módulos”, en *Investigación Agraria: Producción y Protección Vegetales*, 16 (2), 2001, págs. 213-236.

- CASQUET, E. y GÓMEZ-LIMÓN, J. A: “Impacto sobre las rentas agrarias de las medidas fiscales compensadoras de la subida del precio de los combustibles”, en *I Congreso Nacional de la Fiscalidad de la Agricultura y sus Especialidades Tributarias*, Valencia, 2001.
- CAZORLA PRIETO: “Comentarios a los artículo 31, 133 y 134 de la Constitución”, en *Comentarios a la Constitución*, Madrid, 1980, págs. 405 y ss.
- CLAVIJO HERNANDEZ, F.: Régimen especial de la agricultura y ganadería en el IGIC, Estudios canarios: Anuario del Instituto de Estudios Canarios, ISSN 0423-4804, Nº. 43, 1998, págs. 149-169.
- CLAVIJO HERNANDEZ, F.: Impuestos sobre determinadas actividades económicas. Luis Manuel Alonso González, Mercedes Ruiz Garijo, Clemente Checa González, Isaac Merino Jara, Francisco Félix Clavijo Hernández, María José Mesa González, Tributos locales y autonómicos / coord. por Javier Galán Ruiz, Carlos Prieto Martín, Pedro Manuel Herrera Molina, 2006, ISBN 84-9767-662-9, págs. 595-654.
- CODES, J. L., MARÍN, V. y ROMERO, P.: *El agricultor ante Hacienda*, Ed. Sociedad Cooperativa Ganadera del Valle de los Pedroches, 2ª edición, Córdoba, 1986, pág. 198.
- CORDÓN, T.: Compendio de Derecho Financiero y Sistema Fiscal Español. Tomo II. Capítulo 15. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (II): régimen de determinación de la base imponible. Compensación de pérdidas. La estimación objetiva singular. Período de imposición y devengo. La deuda tributaria. Gravamen de rentas irregulares. Gestión del Impuesto. Retenciones y pagos fraccionados. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda, 1990, págs. 607-643.
- CORREA CARRASCO, M.: “Derecho del Trabajo y Responsabilidad Social Empresarial ante los retos de la globalización”, en *Revista Española Derecho Trabajo*, núm.154, 2012.
- CORTES DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario Español, I*, Ed. Civitas, 4º edición, Madrid, 1985.
- CUESTA BUSTILLO, J.: *Hacia los seguros sociales obligatorios. La crisis de la Restauración*, MTA, Madrid, 1988.
- DE LA VILLA GIL, L.E.: *Pensiones Privadas. Planes y Fondos de Pensiones, Seguros de Vida y Entidades de Previsión Social*, Acarl (Asociación de Cajas de Ahorro para Relaciones Laborales), Madrid, 1997.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: *La afección en el impuesto sobre bienes inmuebles*, Tirant lo Blanch, 2002. ISBN 84-8442-587-8.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: “Reglas comunitarias de estabilidad presupuestaria y macroeconómica”, en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, ISSN 1130-4901, Nº. 271, 2014, págs. 8-19.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: “Parámetros nacionales de estabilidad y sostenibilidad”, en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, ISSN 1130-4901, Nº. 267, 2013, págs. 21-32.

- DE MIGUEL CANUTO, E.: “Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública” en Benvenuto Griziotti, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, ISSN 0210-8453, Nº 78, 1993, págs. 181-192.
- DEL REY GUANTER, S.: “Responsabilidad social de la Empresa y relaciones laborales: algunas reflexiones sobre sus conexiones terminológicas y sustanciales”, en *Revista Temas Laborales*, Vol. I, núm. 100, 2009.
- DESDENTADO BONETE, A.: *El sistema español de Seguridad Social ante la crisis. Análisis institucional*, en CRUZ ROCHE, I., DESDENTADO BONETE, A., RODRÍGUEZ CABRERO, G.: *Política social y crisis económica aproximación a la experiencia española*, Madrid, Siglo XXI de España Editores, 1985.
- DESDENTADO BONETE, A.: “La estructura del sistema español de Seguridad Social entre el clientelismo y la irracionalidad”, en *Revista Seguridad Social*, 1982, núm.14.
- DESDENTADO BONETE, A.: *Manual de Seguridad Social*, Ed. Aranzadi, 2ª edición, Pamplona, 1979.
- DELGADO, A.: ”La estimación objetiva singular de 1984”, en *Crónica Tributaria*, 48, págs. 61-70.
- (Dir) GARCÍA MURCIA, J. y CASTRO ARGUELLES, Mª. A.: *La Previsión Social en España: Del Instituto Nacional de Previsión al Instituto Nacional de la Seguridad Social*, MTI, Madrid, 2007.
- DOMÉNECH, R.: ponencia sobre el “ Presente y futuro del mercado de trabajo y de la sostenibilidad del sistema de pensiones” en la UIMP, Santander, 11 de julio de 2014 dentro del seminario “Políticas de Seguridad Social y de Empleo como Motor de Crecimiento Económico”.
- DURAND, P.: *La politique contemporaine de sécurité sociale*, Dalloz, Paris, 1953.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “Equidad, derecho y justicia”, Centro de Estudios Ramón Areces, 2005, 84-8004-709-7.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al artículo 24 de la LTPP” en *Quincena Fiscal*, núm. 2, enero 1996, págs. 5-8.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *Las medidas tributarias medioambientales en Derecho del medio ambiente y administración local*, Ed. Civitas, Diputación de Barcelona, 1996.
- FALCÓN Y TELLA, R.: La compensación financiera interterritorial y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad, Madrid: Congreso de los Diputados, 1986, 84-505-3818-1.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “Algunas observaciones sobre la distinción entre tasas y precio públicos”, en *Revista técnica tributaria*, ISSN 0214-6010, Nº 29, 1995, pág. 4.

- FERNANDEZ AMOR, J.L. y GALA DURÁN, C. (Coords.): *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2009.
- FERNANDEZ DANZA, E.: “Reflexiones en torno a la Responsabilidad Social de la Empresa, sus políticas de promoción y la economía social”, en *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 53, noviembre 2005.
- FERNÁNDEZ DE CORDOBA CLAROS, I.: “Aspectos civiles y fiscales de la Ley de 4 de julio de 1995 de modernización de Explotaciones Agrarias”, en *RDAA*, 1995.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *Manual de Derecho Urbanístico*, Ed. Civitas Aranzadi, Enero 2014, ISBN 978-84-470-4797-0. Gierke, O., *Die Soziale Aufgabe des Privatrecht*, Berlin, 1889, págs. 23 y ss.
- FUENTE LÓPEZ, F. J.: “La Ley del Suelo ante el Tribunal Constitucional”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 7/2014, Ed. Aranzadi, 2014.
- GALÁN SÁNCHEZ, R.M.: “El concepto de prestación patrimonial de carácter público y los precios públicos” en *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 188.
- GALLEGO PERAGÓN, J.M.: *Los principios materiales de justicia tributaria*, Ed. Comares, 2003, pág. 205.
- GARCÍA CALVENTE, Y. y GARCÍA LUQUE, E.: *El Derecho Financiero y Tributario ante la responsabilidad Social de la Empresa, Libro Homenaje al Prof. Albiñana García Quintana*, IEF, 2008.
- GARRIDO FALLA: *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas, 3ª edición, Madrid, 2001, en particular CAZORLA PRIETO, L.M.: *Comentario al artículo 31 CE*, pág. 719.
- GARCÍA MURCIA, J.: *Apuntes de Seguridad Social* (Estos apuntes completan, la parte de Seguridad Social, el programa de la asignatura Derecho del Trabajo de Cuarto Curso de la Facultad de Derecho).
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978” en *Principios Tributarios Constitucionales*, Universidad de Salamanca (España), 1992, pág. 422.
- GORDON, M.S.: *La política de Seguridad Social en los países industrializados*, MTSS, Madrid, 1990.
- GONZÁLEZ ORTEGA, S.: “La anticipación de la edad de jubilación”, en *Revista Seguridad Social*, núm. 36, 1987.
- GONZÁLEZ SEARA, L.: “La responsabilidad social de la empresa”, en *Rev. Del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, 50, 2003. HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2000.

- GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S.: *La jurisprudencia constitucional sobre el artículo 130 de la CE*, Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, núm. 11, Ed. Aranzadi, 2001.
- GRAU RUIZ, M.A.: “Medición de la Responsabilidad Social Empresarial y cuestiones complementarias de naturaleza fiscal (a favor de los países en vías de desarrollo)”. En AAVV: *La Responsabilidad Social Corporativa y sus actores*, Madrid, 2011, ICEI –Ministerio de Trabajo e Inmigración.
- GUIJOSA, M^a. A.: “Propiedad privada, función social y Texto Refundido de la Ley de Suelo”, en *Revista de Urbanismo y Edificación Aranzadi*, núm. 20, 2009.
- HERNÁNDEZ JIMÉNEZ, H.: “El régimen urbanístico del suelo no urbanizable contiene determinaciones muy específicas en cuanto al procedimiento de autorización en función de la vinculación o no de la actividad a fines agrícolas, ganaderos o análogos, y en cuanto a la prescripción de las infracciones y procedimiento de restitución de la realidad física alterada”, *Practica Urbanística*, N^o 101, Sección Usted Pregunte (2011, pág. 97). Ed. LA LEY.
- HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1988, págs.26-28.
- HERRIGAN, B.: *Corporate Social Responsibility In The 21 St Century*, Edward Elgar Publishing, Inc., 2010.
- JIMÉNEZ VICENTE, I.: *Organización del Instituto, lección I del Curso para funcionarios del INP*, en *Anales del INP*, núm. 122, vol. I, abril 1935.
- JORDANA DE POZAS, L.: *El Instituto Nacional de Previsión. Su obra. Orientaciones presentes de los seguros*, en *Anales del INP*, Madrid, 1925.
- JORDANA DE POZAS, L.: “Pasado, presente y futuro de la Seguridad Social española”, en *Estudios Sociales y de Previsión, t II, vol. 1^o*, Ministerio de Trabajo-INP, Madrid, 1961.
- JORDANA DE POZAS, L.: “Ensayo de una teoría de fomento en el Derecho Administrativo”, en *Revista de Estudios Políticos*, núm. 48, 1949.
- JULIA IGUAL, J.F. y MARI VIDAL, S.: “La neutralidad fiscal de las especialidades tributarias en la determinación de los rendimientos netos de las actividades agrarias. Un análisis dinámico en el sector hortofrutícola de la Comunidad Valenciana a partir de los datos de la RECAN”, en *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, núm. 197, 2002, págs. 9-34.
- JULIA IGUAL, J. F. y DEL CAMPO, F. J.: “Proteccionismo o beligerancia fiscal agraria. Un problema en el REAGP del IVA en España”, en *I Congreso Nacional de Economía y Sociología Agraria*, Zaragoza, 1992, pág. 29.
- JULIA IGUAL, J. F. y SERVER, R. J. y otros: *Fiscalidad de empresas agrarias y agroalimentarias*, Ed. Servicio de Publicaciones Universidad Politécnica de Valencia, 1997, pág. 165.

- JULIA IGUAL, J., SERVER, R. J. y MARÍN, M.^a M.: *Gestión fiscal de la empresa*, Ed. Servicio Publicaciones Universidad Politécnica de Valencia, 1999, pág. 276.
- LOZANO AGUILAR, J.F.: *Códigos éticos para el mundo empresarial*, Ed. Trotta, Madrid, 2004.
- LÓPEZ NÚÑEZ, A.: *Régimen de transición entre el seguro libre y el seguro obligatorio (1910)*, Anales del INP., núm.3, t. II, 2ª edición, Madrid, INP, 1926.
- LÓPEZ NÚÑEZ, A.: *Ideario de previsión social*, Publicaciones del INP, 1943.
- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid, 1988.
- LOZANO SERRANO, CARMELO: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Ed. Civitas, Madrid, 1990, pág. 23.
- LUZÓN CÁNOVAS, A.: "Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivos", en *Diario La Ley*, N16368, Sección Doctrina, 28 de enero de 2005. Ref. D-275, Ed. LA LEY.
- MALDONADO MOLINA, J.A.: *Génesis y evolución de la protección social por vejez en España*, MTAS, Madrid, 2002.
- MARI, S. y JULIA IGUAL, J. F.: "Los sistemas simplificados de determinación de la renta de la actividad agraria. Evolución de su neutralidad impositiva", en *I Congreso Nacional de la Fiscalidad de la Agricultura y sus Especialidades Tributarias*, Valencia, 2001.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: "Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento financiero español", Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez / coord. por Francisco Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto, 2014, ISBN 978-84-8008-376-8, págs. 1605-1634.
- MARTÍN, J. y LOZANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos. Madrid, 1993, pág. 604.
- MARTÍN, M.: "El régimen de estimación objetiva para el cálculo de los rendimientos de las actividades agrarias" en *Revista Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros*, núm. 189, págs. 49-76.
- MARTÍN, M. A., VIDAL, F. y MARTÍNEZ-CARRASCO, L.: "Tributación vitivinícola básica", en *VII Congreso Nacional de Derecho Agrario*, págs. 147-153.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Tecnos, 20ª edición, Madrid, 2009.
- MARTÍN QUERALT, J.: "Las exenciones de tributos y los fines de políticas económicas", en *Revista Española Derecho Financiero*, núm. 6, 1975.

- MARTÍN VALVERDE, A.: “La especialidad del régimen agrario de la Seguridad Social”, en *RISS*, núm. 6, 1969.
- MARTÍN VALVERDE, A.: “La Ley y el Reglamento del Estatuto del Trabajo Autónomo: puntos críticos”, en *Actualidad Laboral*, núm. 11, Sección Estudios, Quincena del 1 al 15 jun. 2009, pág. 1252, tomo 1, Ed. La LEY.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J. A., GARCÍA MARTOS, D., MANJÓN VILELA, S.: “La política fiscal y presupuestaria española: un camino a la recuperación económica”, en *CT*, núm. 150, Madrid, 2014.
- MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A., MIGUEL BURGOS, A.B. y MANJÓN VILELA, S.: “Simplicidad, neutralidad y equidad en los impuestos personales sobre la renta. El camino hacia la optimización impositiva”, en *Crónica Tributaria*, núm. 153.
- MARTÍNEZ BOTELLO, P.: “El contrato del trabajador autónomo económicamente dependiente (análisis práctico)”, en *Diario La Ley*, núm. 7239, Sección Tribuna, 11 de septiembre de 2009, Ref. D-281, Ed. LA LEY.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A.: *El Impuesto sobre los Bienes inmuebles y los valores catastrales*, Ed. Lex Nova, 1995.
- MARTÍNEZ GIRÓN, J.: *Una introducción histórica al estudio de las fuentes del derecho español de la Seguridad Social*, Santiago de Compostela, Imprenta Paredes, 1990.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A.: *El Impuesto sobre los Bienes inmuebles y los valores catastrales*, Ed. Lex Nova, 1995.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, en *Revista Española Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, pág. 391.
- MARTINEZ LUAS, J.A: *La Integración de los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario en el Régimen Especial de Autónomos*, Ed. LA LEY, 2007.
- MERCADER UGUINA, J. R.: “La reforma de la acción protectora en la Ley 24/1997, de 15 de julio, de Consolidación y Racionalización del Sistema de Seguridad Social”, en *Relaciones Laborales*, núm. 23, Sección Legislación, Quincena del 1 al 15 Dic. 1997, pág. 1101, tomo 2, Ed. LA LEY.
- MERCADER UGUINA, J. R.: *La Configuración del Sistema de Seguridad Social: de la Ley de Bases a la Ley de Pensiones no Contributiva (Libro Cien Años de Protección Social En España)*, Ed. MTAS, 2007.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA, PESCA Y ALIMENTACIÓN (varios años): *Red Contable Agraria Nacional. Resultados empresariales varios años*, Ed. Secretaría General Técnica, Madrid, pág. 426.
- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES: Regímenes de afiliación a la Seguridad Social, 2001, Disponible en: <http://www.seg-social.es/indexafiliacion.html>.

- MINISTERIO DE TRABAJO (Subsecretaría de la Seguridad Social). Libro Blanco de la Previsión Social, MT, 2ª edición, Madrid, 1977.
- MONEREO PÉREZ, J.L.: *Fundamentos doctrinales del derecho social en España*, Ed. Trotta, Madrid, 1999.
- MONEREO PÉREZ, J.L.: *El Instituto Nacional de Previsión: Ubicación histórica, social y político-jurídica*, Capítulo II del libro *Cien Años de Protección Social en España*, Ed. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2002.
- MONEREO PÉREZ, J.L.: *Los orígenes de la Seguridad Social en España: José Maluquer y Salvador*, Ed. Comares, Granada, 2007.
- MONEREO PÉREZ, J.L. y ROMERO CORONADO, J.: *Seguridad Social Agraria: La reforma de su régimen jurídico en una sociedad en transformación*, Ed. Comares, 2013.
- MOLERO MANGLANO, C.: “La configuración legal del autónomo dependiente: problemas y viabilidad (Un estudio del artículo 11 de la Ley 20/2007)”, en *Actualidad Laboral*, núm. 2, Sección Estudios, Quincena del 16 al 31 de enero. 2008, pág. 132, tomo 1, Ed. La LEY.
- MONTALVO CORREA, J.: Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos (I). Ámbito de cobertura, contingencias, prestaciones, en A.A.V.V., Diecisiete lecciones sobre Regímenes Especiales de la Seguridad Social, Madrid, *FDUCM*, 1972.
- MONTOYA MELGAR, A.: “La fragmentación de la Seguridad Social y sus razones”, en *Revista de Política Social*, 1973, núm. 98.
- MONTOYA MELGAR, A.: *Ideologías jurídicas y lenguajes en las primeras leyes laborales*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.
- MORENO FERNANDEZ, J.M.: *Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional*. Serie Claves del Gobierno Local, 4 Fundación Democracia y Gobierno Local, Madrid, ISBN: 84-609-7875-3.
- MORIÉS JIMÉNEZ, M.T.: “Precios Públicos locales exigidos a las empresas que prestan servicios públicos: ¿Un impuesto sobre el volumen de ventas?” en *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 568.
- MUÑOZ GUIJOSA, Mª. A.: “Propiedad privada, función social y Texto Refundido de la Ley de Suelo”, en *Revista de Urbanismo y Edificación*, Ed. Aranzadi, núm. 20, 2009.
- NIEVES, E.: “Las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Crónica Tributaria*, 34, 1980, págs. 91-94.
- NÚÑEZ LÓPEZ, A.: “Régimen de transición entre el Seguro libre y el Seguro Obligatorio. Libertad subsidiada”, en *Anales del INP*, núm. 3, 1910.
- PALOMEQUE LOPÉZ, M.C.: *Derecho del Trabajo e Ideología*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998.

- PALAO TABOADA, C.; “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, en *Revista Española Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre, 1995, pág. 638.
- PAREJO ALFONSO, L.: “La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública”, en *Documentación Administrativa*, núm. 218-219.
- PASTIR PINO, M^a C.: *Justificación constitucional del posible tratamiento fiscal favorable a la inversión empresarial desde el criterio de la necesidad social cubierta*. Parte del libro *El incentivo fiscal a la inversión en actividades empresariales de innovación en el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. LA LEY, 1^a edición, Madrid, Febrero 2009.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Civitas, 9^a edición, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F.: “Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional”, en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 404.
- PÉREZ ROYO, F.: “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el convenio europeo de derechos humanos”, Civitas. *Revista española de derecho financiero*, ISSN 0210-8453, N^o 109-110, 2001, págs. 23-44.
- PORTILLO NAVARRO, M^a J.: *Desde la Contribución de Inmuebles Cultivos y Ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución Histórica, Situación Actual y Perspectiva de Futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.
- POSADA, C.G.: *Los seguros sociales obligatorios en España*, Madrid, s.f. pág. 81.
- QUINTERO LIMA, GEMA: *Derecho Transitorio de la Seguridad Social*, Ed. LA LEY, Madrid, 2006.
- REDECILLA LÓPEZ DE SABANDO, A.: *El Mutualismo Laboral como medio de Protección Social. Un estudio económico-financiero*, CES, Madrid, 2001.
- RODRÍGUEZ BAREIJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, págs. 14-18.
- RODRÍGUEZ CABRERO, G.: “La política social en España: realidades y tendencias”, en *Muñoz de Bustillo, Rafael (comp) Crisis y futuro del Estado de Bienestar*. Madrid. 1989. Alianza.
- RODRÍGUEZ CARDO, I.A.: *La dimensión histórica del campo de aplicación de la Seguridad Social*, MTAS, Madrid, 2007.
- ROZAS VALDES, J.A.: *Derecho financiero y tributario II*, Universitat de Barcelona, 2004. ISBN 84-475-2850-2.

- RUIZ RESCALVO, M^a.P.: El principio de estabilidad presupuestaria, Madrid: EDISOFER, 2003. ISBN 84-89493-84-7.
- RUIZ RESCALVO, M^o. P.: La justicia tributaria como límite a las técnicas objetivas del legislador: un planteamiento de ética fiscal, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, ISSN 1578-0244, N^o. 10, 2004 (Ejemplar dedicado a: Ética fiscal), págs. 91-96.
- RULL SABATER, A.: *La Seguridad Social en España*, vol. I., Ed. Suramérica, S.A., Madrid, 1971.
- SABATÉ, P.: "La estimación objetiva por coeficientes en la Agricultura y la Ganadería. Una aproximación al cálculo de la neutralidad del coeficiente", en *Investigación Agraria: Economía*, núm.2, 1994, págs. 249-265.
- SABATÉ, P.: "El precio de la tierra: los frutales no cítricos en Cataluña. Un contraste de las valoraciones de la RECAN", en *Agricultura y Sociedad*, 70, enero-marzo1994, págs. 255-278.
- SABATÉ, P.: "Aproximación al cálculo de la neutralidad de los índices de rendimiento neto de la Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos en la Agricultura y la Ganadería", en *Investigación Agraria: Economía*, 10 (2), 1995, págs. 199-215.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F.: "Principios y métodos de legislación tributaria en España", en *Hacienda y Derecho*, vol. III, IEP, Madrid, 1962.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F.: "Análisis jurídico del hecho imponible", en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, IEP, Madrid, págs. 404 y ss.
- SANCHO, J.: *Tributación de agricultores y ganaderos*, CISS, Valencia, 1997, pág. 278.
- SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: "Creación de valor, interés social y responsabilidad social corporativa", en *Rodríguez Artigas et al. (Dtor): Derecho de sociedades anónimas cotizadas II*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2006.
- SÁNCHEZ GOYANES, E.: "El desarrollo territorial sostenible: concepto y exigencias para el Derecho Público y la práctica de las Administraciones", en *Prácticas Urbanística*, núm. 100, Sección Estudios, Ed. LA LEY, 2011, pág. 9 a 23.
- SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: *Seguridad Social y constitución*, Madrid: Cívitas, 1995. ISBN 84-470-0500-3.
- SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: "Política de envejecimiento activo y protección social", en *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, ISSN 1137-5868, N^o 79, 2009, págs. 119-158.
- SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: "Edad de jubilación y política de envejecimiento activo", en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, ISSN 2174-7504, N^o. 94, 2011, págs. 47-68.
- SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: "Constitución española, protección social y sostenibilidad económica", en *Revista del Ministerio de Empleo y Seguridad Social*, ISSN 2174-7504, N^o. 108, 2014, págs. 357-379.

- SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.: “Responsabilidad Social de las empresas y Códigos de Conducta empresariales: aproximación desde el Derecho de Trabajo”, en *Revista Española Derecho Trabajo*, núm. 148.
- SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y.:” Trabajadores de edad avanzada II. Compatibilidad trabajo-pensión. Cuestiones prácticas tras la Reforma 2013”, en *Actualidad Laboral*, núm. 10, Sección Estudios, Octubre 2013, pág. 1260, tomo 1, Ed. LA LEY.
- SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. y GRAU RUIZ, M.A.: *Responsabilidad Social de las Organizaciones*, Ed Grupo 5, Madrid, 2013.
- SANZ MERINO, A.R.: *Aproximación al sistema de la Seguridad Social español (Libro Manual básico del sistema de la Seguridad Social)*, Ed. LA LEY, 1ª edición, Madrid, marzo 2010.
- SEMPERE NAVARRO, A.V. y CARDENAL CARRO, M.: “La Seguridad Social en la doctrina del Tribunal Constitucional” en VV. AA.: *Cien Años de Protección Social en España*, Ed. MTAS, Madrid, 2007.
- SECO SERRANO, C.: “Regeneracionismo y tensiones sociales (en torno al gobierno Silvela 1899-1900)”, en *Estudios de Historia Moderna y Contemporánea. Homenaje a D. Jesús Pabón*, Tomo II, Madrid, 1978.
- SERRANO ANTÓN, F.: “Hacia una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal”. Doc. Núm. 18/06. IEF. Ponencia presentada en la I Jornada de Derecho Tributario Global celebrada en el Instituto de Estudios Fiscales el 25 de noviembre de 2004.
- SERRANO ANTÓN, F.: (Dir): *Tributación ambiental y Hacienda Locales*, Ed. Civitas, Madrid, 2011.
- SERRANO ARGUELLO, N.: “Agricultores y seguridad social. El sistema especial para trabajadores por cuenta propia agrarios”, en *Relaciones Laborales*, núm. 2, Sección Doctrina, Quincena del 23 de noviembre al 8 diciembre 2008, Año XXIV, pág. 535, tomo 2, Ed. LA LEY.
- SERRANO FERNÁNDEZ, J.: “Antecedentes, evolución y caracteres de las Mutualidades y Montepíos Laborales”, en *Cuaderno de Previsión Laboral*, 1953, núm. 6, y “Sobre la Naturaleza y el concepto de los Montepíos y Mutualidades de Previsión Social”, en *Revista de Trabajo*, 1958, núms. 10-11.
- SERRATS MARTÍNEZ, J.: “La prestación por cese de actividad de los autónomos. Análisis del Real Decreto 1541/2011” en *Diario La Ley*, núm. 7773, Sección Tribuna, 11 de enero de 2012, Año XXXIII, Ref. D-14, Ed.LA LEY.
- TABLADO MARRÓN, P.: “Emprendimiento, empleo joven y envejecimiento activo”, en *Diario La Ley*, núm. 8136, Sección Tributaria, 29 de julio de 2013, Año XXXIV, Ref. D-282, Ed. LA LEY.
- TASCÓN LÓPEZ, R.: *Aspectos jurídico-laborales de la Responsabilidad Social Corporativa*, Ed. CEF, Madrid, 2008.

- VATTIER FUENZALIDA, C.: *El Derecho Agrario: su marco jurídico y económico*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, 1975.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: “La imposición rústica”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 41, 1961, págs. 347-348.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda pública, ob. cit., pág. 535.
- VILLAR EZCURRA, M.: “Desarrollo sostenible y tributos ambientales”, en *Crónica Tributaria*, núm. 107, 2003.
- VILLAR EZCURRA, M.: El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal, Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa / coord. por Francisco Javier Lasarte Álvarez, Francisco Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto, 2011, ISBN 978-84-96378-68-1, págs. 91-100.
- VILLAR EZCURRA, M.: Impuestos sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas, Marta Villar Ezcurra, Juan Ignacio Gorospe Oviedo, Miguel Pérez de Ayala Becerril. Tributos locales y autonómicos / coord. por Javier Galán Ruiz, Carlos Prieto Martín, Pedro Manuel Herrera Molina, 2006, ISBN 84-9767-662-9, págs. 511-544.

ANEXO I.1

JURISPRUDENCIA CONSULTADA

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Segunda) de 3 de septiembre de 2014. LA LEY 105622/2014. (F)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 11/1981, de 8 de abril. (Rec. 192/1980). LA LEY 6328-JF/0000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 76/1983, de 5 de agosto (Rec. 316/1982). LA LEY 8078-JF/0000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 103/1983, de 22 de noviembre (Rec. 301/1982). LA LEY 8300-JF/0000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 104/1983, de 23 de noviembre (Rec. 301/1982). LA LEY 42330-NS/0000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 121/1983, de 15 de diciembre (Rec. 152/1983). LA LEY 463/1983.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 42/1986, 10 de abril (Rec. 131/1985). LA LEY 563-TC/1986
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 63/1986, 21 de mayo (Rec. 111/1982). LA LEY 597-TC/1986
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 37/1987, de 26 de marzo. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1987\37). (S)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 65/1987, de 21 de mayo (Rec. 222/1984). LEY 12258-JF/0000
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 134/1987, de 21 de julio (Rec. 494/1985). LA LEY 93432-NS/0000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 27/1988, de 20 de julio. LA LEY 316\1988. (SS)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 188/1988, de 17 de octubre (Rec. 1169/1985). LA LEY 1135-TC/1989.(SS)
- Sentencia del Tribunal Constitucional 124/1989, de 7 de julio. LA LEY 2203/1989. (SS)
- Sentencia Tribunal Constitucional 180/1989, de 3 de noviembre. LA LEY 3170/1989
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), 17/1990, de 7 de febrero (Rec. 1077/1987). LA LEY 58460-JF/0000.

- Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), 150/1990, de 4 de octubre (Rec. 243/1985). LA LEY 59210-JF/0000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 184/1990, de 15 de noviembre (Rec. 1419/1988). LA LEY 1511-JF/0000
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), 70/1991, de 8 de abril (Rec. 1386/1988). (F) LA LEY 1719-TC/1991.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 125/1991, de 6 de junio (Rec. 815/1985). Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1991\125). (S)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 341/1993, de 18 de noviembre (Rec. 1045/1992). LA LEY 2123/-TC/1993.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1994, de 10 de febrero. LA LEY 2437-TC/1994.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1994, de 16 de febrero. LA LEY 2507-TC/1994.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 89/1994, de 17 de marzo. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1994\89). (S)
- Sentencia del Tribunal Constitucional 129/1994, de 5 de mayo. LA LEY 215357-NS/0000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Sala Segunda), 308/1994, de 21 de noviembre (Rec. 2052/1991). (F)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 134/1995, de 9 de mayo. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1995\134). (Dº Prop)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 156/1995, de 26 de octubre. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1995\156). (S)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 73/1996, de 30 de abril (Rec. 1724/1989). (F) LA LEY 6277/1996.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 96/1996, de 30 de mayo (Rec. 1710/1988). LA LEY 7807/1996.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 195/1996, de 28 de noviembre. LA LEY 1151/1997.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 61/1997, de 20 de marzo. (Rec. 2477/1990). Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1997\61). (S)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno) 206/1997, de 27 de noviembre. (Rec. 1181/1987). LA LEY 3547/1998
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 233/1999, de 16 de diciembre (Rec. 572/1999). LA LEY 3324/2000.

- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 289/2000, de 30 de noviembre (Rec. 838/1992). (F) LA LEY 1/2001.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 47/2001, de 15 de febrero (Rec. 4204/1996). (F) LA LEY 2541/2001.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 78/2004, de 29 de abril (Rec. 4329/1999). LA LEY 12310/2004.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 213/2005, de 21 de julio (Rec. 4441/1998). LA LEY 13516/2005.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 179/2006, de 13 de junio (Rec. 1219/2005). (F) LA LEY 63211/2006.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 365/2006, de 21 de diciembre (Rec. 8450/2005). (F) LA LEY 154852/2006.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 13/2007, de 18 enero (Rec. 1383/1998). (F) LA LEY 13/207.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 14/2007, de 18 enero (Rec. 1787/2001). (F) LA LEY 212/2007.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 58/2007, de 14 marzo (Rec. 1358/1999). (F) LA LEY 8163/2007.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 306/2008, de 7 octubre. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\2008\306). (SS)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 128/2009, de 1 junio (C.I. 2531/2002, 3173/2002 y 4817/2003. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\2009\128). (SS)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 196/2012, de 31 octubre (Rec. 8556/2005). (F) LA LEY 174245/2012.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 60/2013, de 13 marzo (Rec. 8952/2010). (F) LA LEY 21819/2013.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 97/2014, de 12 junio (Rec. 6902/2012). LA LEY 74338/2014.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 141/2014, de 11 septiembre. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\2014\141). (S)
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 22/2015, de 16 febrero (Rec. 4538/2013). (F) LA LEY 14766/2015.
- Sentencia del Tribunal Constitucional (Pleno), 93/2015, 14 de mayo 2015 (Rec. 4286/2013). LA LEY 55191/2015.

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Cont-Adm.) de 28 febrero 1981. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1981\524). (S)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 8 mayo de 1986. LA LEY 2071/1986.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 3 diciembre de 1986. LA LEY 6123/1986.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 15 abril de 1987. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1987\2669).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de 17 diciembre 1987. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1987\9514). (Emp)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de 19 abril de 1988. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1988\3178).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Cont.-Adm.), de 14 junio 1988. LA LEY 1100/1988.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Cont.-Adm.), de 18 octubre de 1988. LA LEY 403-4/1988.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Sexta de lo Cont.-Adm.), de 7 octubre de 1988. LA LEY 113325-NS/0000.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Sexta de lo Social, de 16 diciembre de 1988. LA LEY 913-6/1988.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de 24 diciembre 1988. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1988\9816). (Emp)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de 27 abril 1989. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1989\3266). (Emp)
- Sentencia del Tribunal Supremo, (Sala de los Cont-Adm., Sección 4ª), de 13 junio 1990. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1990\5438).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Cont-Adm, Sección 6ª), de 28 noviembre 1990. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1990\9307). (S)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), de 22 mayo 1991. LA LEY 4130\1991.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 20 octubre 1992. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1992\8988). (SS)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 5 diciembre de 1994. LA LEY 14241/1994.

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2ª), de 26 junio 1995. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1995\4725). (S)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 15 marzo de 1996). (REC 3623/1996). LA LEY 3623/1996. (SS)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 25 abril 1997. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1997\3021). (A)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 9 mayo 1997. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1997\4185). (SS)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 4 julio 1997. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\1997\5549).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 4 noviembre 1997. (REC 212/19979. LA LEY 151/1998.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Cont.-Adm., Sección 4ª), de 19 noviembre 1997. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\1997\8542). (S)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 13 octubre de 1998. (REC 35/1998). LA LEY 567/1999.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 11 enero 2001. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\ 2001\34099).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), de 14 diciembre 2001. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2001\10672).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 27 enero 2003. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2004\1482).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 18 diciembre 2003. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2004\419).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Social), de 15 octubre 2004. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2004\7600).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de 14 diciembre 2004. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2004\8037).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 15 marzo 2006. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2006\5426). (SS)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 16 mayo 2006. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2006\3821).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1ª), de 27 julio 2006. (REC 487/2000), LA LEY 92283/2006. (Emp)

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil Sección 1ª), de 10 de noviembre 2006. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2006\7812).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Sección 1ª), de 25 febrero 2009. Thompson Reuters ARANZADI (RJ\2009\1511).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Cont.-Adm), 3 abril 2009. Thompson Reuters ARANZADI (RTC\2009\4717). (S)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 15 julio de 2010. (REC 2784/2009), LA LEY 148172/2010. (SS)
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 8 septiembre de 2011 (F). (REC 2419/2008). LA LEY 172780/2011.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 3 julio 2014 (Rec. 1884/2013). LA LEY 89659/2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 5 junio 2015 (Rec. 927/2013). LA LEY 75586/2015.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 11 junio. 2015 (Rec. 96/2012). LA LEY 81003/2015.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 11 junio 2015. (Rec. 5971/2010). LA LLEY 81004/2015.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 11 junio 2015. (Rec. 6058/2010). LA LEY 81006/2015.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 2 julio 2015. (Rec. 1968/2013). LA LEY 89534/2015.
- Sentencia del Tribunal Central Trabajo, Sala Tercera, 21 diciembre 1983. LA LEY 8401-JF/0000.
- Sentencia del Tribunal Central Trabajo, Sala Quinta, 10 abril 1986. LA LEY 10924-JF/0000.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-administrativo), 28 febrero 1990. LA LEY 133301-NS/0000.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia País Vasco (Sala de lo Social), 12 junio 1991 (Rec. 1485/1989). LA LEY 19351/1995.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears (Sala de lo Social), 1 octubre 1991. LA LEY 19650/1995.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo Social), 3275/1999, de 30 de septiembre.

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Social), 925/2000, de 30 septiembre 2000. LA LEY 175520/2000.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia (Sala de lo Social), 7102/2001, de 21 diciembre 2001. LA LEY 231492/2001.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Sala de lo Social, Sección 1ª), 2627/2004, de 17 septiembre 2004. LA LEY 191621/2004.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Illes Balears (Sala de lo Social, Sección 1ª), 655/2005, de 25 noviembre 2005. LA LEY 230608/2005.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (Sala de lo Contencioso-administrativo), 1247/2006, 29 diciembre 2006. (Rec. 203/2004). LA LEY 215015/2006.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo), 1258/2006, de 29 diciembre. (Rec 422/2004). LA LEY 215024/2006.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª), 747/2015, 4 mayo 2015. (Rec. 111/2014). LA LEY 57/477/2015.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 5 junio 2015. (Rec. 468/2012). LA LEY
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 11 junio 2015. (Rec. 96/2012).
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 11 junio 2015. (Rec. 5971/2010).
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 11 junio 2015. (Rec. 6058/2010).
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de (Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), 2 julio 2015. (Rec. 1968/2013).

ANEXO I.2

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Acuerdo Social y Económico para el crecimiento, el empleo y la garantía de las pensiones suscrito el 2 de febrero de 2011 entre el Gobierno y los Interlocutores sociales.
- Circular 42/1985, de 15 de abril, de la Dirección General del Instituto Nacional de la Seguridad Social, sobre aclaración del contenido de la Disposición Transitoria de la Orden de 10 de diciembre de 1984 en materia de incompatibilidades de pensiones.
- Circular 2-016-1986, de 27 de mayo de 1986, de la Tesorería General de la Seguridad Social relativa al régimen especial de autónomo.
- Circular 2-031-1986, de 4 de agosto de 1986, de la Tesorería General de la Seguridad Social relativa al régimen especial de autónomo.
- Circular 3-029-1987, de 7 de agosto de 1987, de la Tesorería General de la Seguridad Social relativa al régimen especial de autónomo.
- Circular 5-041-1993, de 22 de octubre de 1993, de la Tesorería General de la Seguridad Social relativa al régimen especial de autónomo.
- Circular 5-051-1994, de 30 de diciembre de 1994, de la Tesorería General de la Seguridad Social relativa al concepto de trabajador autónomo.
- Circular núm. 4/2003, de 8 de septiembre, Instrucciones para la aplicación de la normativa vigente en materia de pensiones de jubilación de prestaciones por incapacidad por muerte o supervivencia.
- Criterio 27/2001, RJ 161/2011, del Instituto Nacional de la Seguridad Social.
- Consulta Dirección General de Tributos (Sub. Gral. del Impuesto Sobre la Renta) N° 2034-99, de 27 de octubre de 1999.
- Consultas de la Dirección General de Tributos N° 0938-01, de la Sub. Gral. del Impuesto Sobre la Renta de 25 de mayo de 2001.
- Decisión del Consejo de 12 de julio de 2005, relativa a las Directrices para las políticas de empleo de los Estados miembros (2005/600/CE)
- Directrices Integradas para el Crecimiento y el Empleo (2005-2008).
- Estrategia Europa 2020.
- Informe 7/2009. De 19 de febrero, de la Tesorería General de la Seguridad Social.
- Informe N° 7-2009, de 19 de febrero de 2009, correspondiente al expediente 436-2008 de la Sub. Gral. de Ordenación e Impugnaciones.

- Informe de Evaluación y Reforma del Pacto de Toledo (aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 25 de enero de 2011). Libro Blanco 2012: Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles”.
- Informe de Envejecimiento 2012 (UE)
- Informe Adecuación de las Pensiones en la UE 2010-2050.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (Febrero 2014)
- «Libro Blanco 2012: Ayuda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles»
- Recomendación del Consejo de la UE de 10 de julio de 2012 en el ámbito de la sostenibilidad del sistema de pensiones y el impulso del envejecimiento activo.
- Resolución de 11 de noviembre de 1972, de la Dirección General del Régimen Jurídico de la Seguridad Social, sobre compatibilidad de la pensión de invalidez permanente derivada de accidentes de trabajo, reconocida por el Régimen General de acuerdo con la Ley General de la Seguridad Social, con la pensión de jubilación reconocida en aplicación del Reglamento General del Mutualismo Laboral, al amparo de la Disposición Transitoria Primera de la Orden Ministerial de 18 de enero de 1967.
- Resolución de 14 de mayo de 1973, de la Dirección General Seguridad Social, sobre recaudación, ingreso e inspección de percepciones sobre productos agrícolas, para la financiación de la Seguridad Social Agraria.
- Resolución de 29 de abril de 1975, sobre la incompatibilidad entre la pensión de jubilación y la de incapacidad permanente total. Aplicación a ésta de la compensación establecida en el artículo 22.5.3 de la Orden de 3 de abril de 1973, en su redacción original.
- Resolución de 21 de noviembre de 1975, de la Dirección General de la Seguridad Social, sobre la posibilidad de incrementar la pensión de jubilación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores Ferroviarios, en razón a cotizaciones a otros regímenes de la Seguridad Social anteriores a la actividad ferroviaria o posteriores a la jubilación
- Resolución de 25 de marzo de 1976, de la Dirección General de la Seguridad Social, sobre compatibilidad de afiliación y de pensiones entre el Régimen General y el Especial Agrario.
- Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de diciembre de 1986, por la que se resuelve consulta vinculante sobre la aplicación del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, del Impuesto sobre Valor Añadido, a titulares de fincas rústicas que las cedan en virtud de contrato.
- Resolución de 22 de marzo de 1990, de la Dirección General del Régimen Jurídico de la Seguridad Social, sobre incompatibilidad de la percepción de una pensión de viudedad de la Seguridad Social con el mantenimiento de la condición de Senador.

- Resolución de 1 de junio de 1990, de la Dirección General del Régimen Jurídico de la Seguridad Social. Tramitación de expedientes de pensión de jubilación.
- Resolución de 27 de noviembre de 1990, de la Dirección General del Régimen Jurídico de la Seguridad Social, sobre incompatibilidad de las pensiones de Viudedad SOVI con las del Sistema de la Seguridad Social.
- Resolución de 21 de febrero de 1991, de la Dirección General Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de Seguridad Social, sobre acreditación de los requisitos de habitualidad y medio fundamental de vida por parte de los trabajadores incluidos en el censo agrario y que causen baja en el mismo como consecuencia de la realización de trabajos en el marco del Plan de Empleo Rural o de los Planes Especiales de Empleo en zonas rurales deprimidas.
- Resolución de 2 de noviembre de 1992, de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de Seguridad Social sobre la obligación de comunicar el alta y de cotizar respecto de aquellos pensionistas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez que realicen trabajos que den lugar a la inclusión en alguno de los regímenes que integran el sistema.
- Resolución de 6 de noviembre de 1996, de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, sobre incompatibilidad de la pensión de jubilación con el trabajo del pensionista que dé lugar a su inclusión en el RETA o en la Mutualidad de un _Colegio Profesional.
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 851/2002, de 4 junio. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2002\248898).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 1359/2002, de 18 septiembre. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2003\27522).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 1377/2002, de 23 septiembre. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2002\27539).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 1812/2002, de 25 noviembre. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2003\48227).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 193/2003, de 11 febrero. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2003\87622).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 839/2003, de 18 junio. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2003\205758).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 1403/2003, de 23 septiembre. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2004\9460).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 449/2004, de 2 marzo. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2004\148185).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 18/2005, de 25 enero. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2005\61492).

- Resolución de 3 de marzo del Tribunal Económico Administrativo Foral. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2006\164631).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 699/2006, de 11 abril. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2006\157135).
- Resolución de 3 de marzo del Tribunal Económico Administrativo Foral. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2006\176338).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 703/2010, de 13 abril. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2010\201101).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 1486/2010, de 1 juliol. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2010\366598).
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 504/2011, de 1 marzo. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2011\140699).
- Resoluciones de 5 de noviembre de 2004, de la Dirección General de la Inspección de Trabajo sobre trabajos de buena vecindad, amistosas y benévolas.
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 18/2005, de 25 de marzo.
- Resolución de la Dirección General de Tributos, núm. 306/2006, de 21 de febrero. Thompson Reuters ARANZADI (JUR\2006\103570).

ANEXO II

LEGISLACIÓN CITADA

- Protocolo Adicional del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales de 20 de marzo de 1952.
- Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad.
- Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre , Reguladora del Régimen Jurídico del Tráfico Intracomunitario
- Tratado de la Unión Europea de 7 de febrero de 1992, firmado en Maastricht.
- Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias.
- Reglamento (CE) nº 2079/1992 del Consejo, de 30 de junio de 1992, por el que se establece un régimen comunitario de ayudas a la jubilación anticipada en la agricultura.
- Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos.
- Reglamento (CE) nº 1257/1999 del Consejo, de 17 de mayo de 1999, sobre ayudas a cargo del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrarias (FEOGA).
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000.
- Recomendación 2003/361/CE, de 6 de mayo, definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas
- Decisión 2003/293/CE, de 11 de diciembre, Ayuda Estatal. Medidas ejecutadas por España a favor del sector agrario tras el alza de los precios de carburantes.
- Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social, modificado por el Reglamento (CE) nº 988/2009, el Reglamento (UE) nº 1244/2010 de la Comisión, el Reglamento (UE) nº 465/2012 y el Reglamento (UE) nº 1224/2012 de la Comisión.
- Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y supervisión de los fondos de pensiones de empleo.
- Regl. 2015/220 UE, de 3 Feb. (disposiciones de aplicación del Regl. (CE) nº 1217/2009 por el que se crea una red de información contable agrícola sobre las rentas y la economía de las explotaciones agrícolas en la Unión Europea).
- Reglamento (CE) 1242/2008, de 8 de diciembre por el que se establece una tipología comunitaria de explotaciones agrícolas.

- Recomendación del Consejo de la UE de 10 de julio de 2012 en el ámbito de la sostenibilidad del sistema de pensiones y el impulso del envejecimiento activo.
- Código de Comercio 1829.
- Ley de 23 de mayo de 1845, de Presupuestos.
- Ley de 20 de junio de 1849, General de Beneficencia.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, aprueba el Código Comercio.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889, Código Civil.
- Ley de 30 de enero de 1900, de Accidentes de Trabajo.
- Ley de 23 de marzo de 1906 del Catastro topográfico parcelario.
- Ley de 27 de febrero de 1908, creación Instituto Nacional de Previsión.
- Ley de 14 de mayo de 1908, relativa a la inscripción en el Registro que al efecto se establezca de las Compañías, Sociedades, Asociaciones y en general todas las entidades que tengan por fin realizar operaciones de seguro.
- Real Decreto de 10 de diciembre de 1908, aprobó el Reglamento de las entidades similares al INP.
- Decreto de 24 de diciembre de 1908, aprueba el Estatuto.
- Real Decreto de 11 de marzo de 1919, establece el Régimen de Intensificación de Retiros Obreros.
- Real Decreto de 20 de noviembre de 1919, establece El Plan de Seguros de INP.
- Real Decreto de 21 de enero de 1921, Reglamento del Régimen Obligatorio de Retiro Obrero.
- Ley de 10 de enero de 1922, de Accidentes de Trabajo.
- Real Decreto Ley 23 de agosto de 1926, del Código del Trabajo.
- Reglamento de Accidentes en la Agricultura, de 25 de agosto de 1931.
- Decreto Ley de 8 de octubre de 1932, Texto Refundido de la Ley de Accidentes de Trabajo.
- Reglamento de Accidentes del Trabajo en la Industria, de 31 de enero de 1933.
- Decretos de 25 de junio de 1935, sobre acciones del Fondo de Garantía.
- Decreto de 8 de octubre de 1935, sobre Seguro Obligatorio de Accidentes del Trabajo.

- Fuero del Trabajo (1938)..
- Ley de 1 de septiembre de 1939, sustituyendo el régimen de capitalización en el Retiro Obrero por el de pensión fija, aumentando la pensión actual y convirtiendo las Cajas Colaboradoras en Delegaciones del INP.
- Orden de 6 de octubre de 1939, de desarrollo de la Ley de 1 de septiembre de 1939.
- Ley de Bases de 26 de diciembre de 1939, para la colonización de grandes zonas.
- Orden de 2 de febrero de 1940, Dictan normas para la aplicación de la Ley de 1 de septiembre de 1939 que establece un régimen de subsidio de vejez en sustitución del Régimen de Retiro Obrero.
- Orden de 26 de abril de 1940, Montepíos Exceptuados.
- Reglamento de Accidentes en el Mar, de 4 de junio de 1940.
- Ley de 16 de diciembre de 1940, Contribuciones- Impuestos: Reforma Tributaria.
- Ley de 26 de septiembre de 1941 Contribución Territorial: Normas para su ordenación.
- Ley de 6 de diciembre de 1941, de Mutualidades.
- Decreto de 28 de mayo de 1943, por el que se aprueba el Reglamento sobre Régimen de Mutualidades y Montepíos.
- Decreto de 7 de julio de 1944, Retiro Obrero. Mejoras en el Régimen de Libertad Subsidiada.
- Decreto de 7 de julio de 1944, sobre titulares de la rama de pensión del Régimen de Libertad Subsidiada del INP.
- Ley de 17 de julio de 1946, que declaraba exentas de los impuestos de Derechos reales y de Timbre las enajenaciones y adquisiciones que se llevara a cabo por el Instituto Nacional de Colonización para el cumplimiento de sus fines
- Ley de 27 de julio de 1946, de Expropiación Forzosa de Fincas Rústicas de Interés Social.
- Decreto-Ley de 18 de abril de 1947, crea la Caja Nacional del Seguro de Vejez e Invalidez y prepara un sistema de protección para este último riesgo.
- Orden de 18 de junio de 1947, desarrolla y completa el Decreto-Ley de 18 de abril de 1947.
- Decreto 29 de diciembre de 1948, estatuto de recaudación.
- Ley de 21 de abril de 1949, sobre Colonización y distribución de la Propiedad de las Zonas Regables.

- Orden de 14 de junio de 1950, por la que se limita la incompatibilidad de las pensiones de retiro otorgadas por los Montepíos, Mutualidades y Entidades Laborales de Previsión Social al personal que tiene afiliado con las que concede el Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez, a 90 pesetas mensuales.
- Orden de 12 de julio de 1950, sobre la incompatibilidad entre las pensiones del Seguro de Vejez y las que concede determinados regímenes de Previsión.
- Convenio de 20 de marzo de 1952, para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales.
- Ley de 15 de julio de 1952, por la que se regulan los Patrimonios Familiares.
- Ley de 15 de julio 1952, sobre Explotaciones Agrarias Ejemplares.
- Ley de 15 de julio de 1954, sobre fijación de Unidades Mínimas de Cultivo.
- Decreto 10 de agosto de 1954, por el que se dictan las normas reguladoras del Mutualismo Laboral.
- Orden de 10 de septiembre de 1954, por la que se aprobó el Reglamento General del Mutualismo Laboral.
- Decreto 25 de marzo de 1955, por el que se desarrolla el artículo 1º, de la Ley de 15 de julio de 1954, sobre unidades mínimas de cultivo.
- Decreto de 24 de junio de 1955, Ley de Bases de Régimen Local.
- Decreto-ley 2 de septiembre de 1955, amplía la prestaciones y modifica cuotas del seguro de vejez e invalidez.
- Ley 12 de mayo de 1956, régimen del Suelo y Ordenación Urbana.
- Decreto de 22 de junio de 1956, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del Texto Refundido de la legislación de accidentes de trabajo.
- Orden del Ministerio de Agricultura de 27 de mayo de 1958 por la que se fija la superficie de la unidad mínima de cultivo para cada uno de los términos municipales de las diversas provincias españolas.
- Decreto 1167/1960, de 23 de junio, por el que se aplican los beneficios del Mutualismo Laboral a los trabajadores independientes.
- Orden MT de 29 de octubre de 1960, por la que se desarrolla el Decreto 1167/1960, de 23 de junio, por el que se aplican los beneficios del Mutualismo Laboral a los trabajadores independientes.
- Ley 193/1963, de 25 diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social
- Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y Uniones de Empresas.

- Ley 41/1964, de 11 de junio, Contribuciones- Impuestos: reforma del Sistema Tributario.
- Decreto 907/1966, de 21 de abril por el que se aprueba el texto articulado primero de la Ley 193/1963, de 25 diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social Ley 38/1966, de 31 de mayo
- Orden de 18 de enero de 1967, por la que se establece normas par aplicación y desarrollo de la prestación de Vejez en el Régimen General de la Seguridad Social.
- Ley 54/1968, de 27 de julio, de Ordenación Rural.
- Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, por el que se regula el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.
- Orden de 24 de septiembre de 1970, por la que se dictan normas para la aplicación y desarrollo del Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- Ley 41/1970, de 22 de diciembre, por la que se perfecciona la acción protectora y se modifica la financiación del régimen especial agrario de la Seguridad Social.
- Ley 35/1971, de 21 de julio, por la que se creó el Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario.
- Decreto 2123/1971, de 23 de julio, aprueba el Texto Refundido de las Leyes 38/1966, de 31 de mayo, y 41/1970, de 22 de diciembre, que establecen y regulan el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.
- Orden de 28 de julio de 1971, por la que se modifica la OM de 24 de sept. de 1970 por la que se desarrolla el régimen especial de la S.S. de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.
- Ley 24/1972, de 21 de junio, de Financiación y Perfeccionamiento de la Acción Protectora del Régimen General de la Seguridad Social.
- Decreto 3772/1972, de 23 de diciembre, aprueba el Reglamento General del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.
- Decreto 118/1973, de 12 de enero, Texto de la Reforma y Desarrollo Agrario.
- Decreto 298/1973, de 8 de febrero, por el que se regula el Régimen Especial de la Minería del Carbón.
- Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, Ley General de la Seguridad Social.
- Ley 19/1975, de 2 de mayo, de Reforma de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.
- Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.

- Orden de 31 de julio de 1976, modifica el art. 93 de la Orden de 24 de septiembre de 1970, normas de aplicación y desarrollo del Régimen Especial de la S.S. de los trabajadores autónomos.
- Orden de 10 de noviembre de 1976, de modificación de la OM de 24 de septiembre de 1970, normas de aplicación y desarrollo del Régimen Especial de la S.S. de los trabajadores autónomos.
- Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local relativas a ingresos y normas provisionales para su aplicación.
- Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, Texto Refundido de Rentas de Aduanas.
- Orden de 13 de mayo de 1977, Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social.
- Decisión 78/463/CEE, de 7 de abril, tipología comunitaria de las explotaciones agrícolas., modificada posteriormente por la Decisión 84/542/CEE, y por la Decisión 1985/377/CEE, de 7 de junio.
- Ley 44/78, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Real Decreto 23/1978, de 15 de septiembre, por el que se establece la Tesorería General de la Seguridad Social.
- Real Decreto Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la salud y el empleo.
- Constitución Española 27 de diciembre de 1978.
- Real Decreto 82/1979, de 18 de enero, por el que se dictan normas de cotización para el régimen general de la Seguridad Social durante 1979.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley 49/1981, de 24 de diciembre, aprueba el Estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes.
- Real Decreto 607/1982, de 5 de marzo, Formación del Censo Agrario en 1982.
- Orden de 23 de junio 1982, para organización y funcionamiento del censo agrario de 1982.
- Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984.
- Orden de 10 de enero de 1984, por la que se establece normas sobre plazo de ingreso de las cuotas del Régimen Especial de la S.S. de los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se regula la domiciliación del pago de las mismas en Entidades Financieras que actúan como oficinas recaudadoras de la S.S.
- Decisión 84/542/CEE, por la que se modificó la Decisión 78/463/CEE, de 7 de abril.

- Ley 53/1984, de 26 de diciembre, incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones Públicas.
- Decisión 1985/3377/CEE, de 7 de junio, por la que se establece una tipología comunitaria de las explotaciones agrarias.
- Ley 26/1985, de 31 de julio, de Medidas Urgentes para la Racionalización de la Estructura y Acción Protectora de la Seguridad Social.
- Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigente en Materia de Régimen Local. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37 1992 de 28 diciembre.
- Real Decreto 2621/ 1986, de 24 de diciembre, por el que integran los Regímenes Especiales de la Seguridad Social de Trabajadores Ferroviarios, Jugadores de Fútbol, Representantes de Comercio, Toreros y Artistas en el Régimen General, así como se procede la integración del Régimen de Escritores de Libros en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- Real Decreto Legislativo 670/1987, de 30 de abril, aprueba el Texto Refundido de la Ley de Clases Pasivas del Estado.
- Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
- Ley 83/1990, de 31 de diciembre, de Arrendamientos Rústicos.
- Real Decreto 691/1991, de 12 de abril, sobre cómputo recíproco de cuotas entre Regímenes de Seguridad Social.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Real Decreto-Legislativo 1/1994, de 20 de junio, aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

- Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores.
- Ley 19/1995, 4 de abril, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
- Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.
- Real Decreto 84/1996, de 26 de enero, Reglamento General sobre Inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social.
- Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, para mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias.
- Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, regula los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias.
- Ley 24/1997, de 15 de julio, de consolidación y racionalización del sistema de seguridad social
- RD 1647/1997, de 14 de noviembre de desarrollo de la Ley 24/1997, de 15 de julio, de consolidación y racionalización del sistema de seguridad social
- Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, aprueba el Reglamento General sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la S.S.
- Real Decreto-Ley 15/1998, de 27 de noviembre, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado de Trabajo, en relación con el trabajo a tiempo parcial y al fomento del trabajo.
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 2/2000, de 7 de enero, reguladora de los contratos tipos de productos agroalimentarios.
- Orden de 29 de noviembre de 2000 del Ministerio de Hacienda, por la que se desarrollan para el año 2001 el Régimen de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 14/2000, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social.
- Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

- Real Decreto-ley 16/2001, de 27 de diciembre, de medidas para el establecimiento de un sistema de jubilación gradual y flexible.
- Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Ley 35/2002, de 12 de julio, de Jubilación Gradual y Flexible.
- Real Decreto 1131/2002, de 31 de octubre, por la que se regula la Seguridad Social de los trabajadores contratados a tiempo parcial así como la jubilación parcial
- Real Decreto 1132/2002, de 31 de octubre, por el que se desarrolla determinados preceptos de la Ley 35/2002, de 12 de julio, de medidas para el establecimiento de un sistema de jubilación gradual y flexible.
- Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, medidas de reforma económicas.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
- Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Haciendas Locales.
- Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones.
- Reglamento (CE) nº 883/2004, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social
- Orden TAS/2213/2005, de 29 de junio, por la que se amplía el plazo de elección de bases de cotización en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- LEY 11/2006, de 16 de mayo, de adaptación de la legislación española al Régimen de Actividades Transfronterizas regulado en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y supervisión de los fondos de pensiones de empleo.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo.

- Ley 18/2007, de 4 julio, procede a la Integración de los Trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- Ley 20/2007, de 11 de julio, Estatuto del Trabajo Autónomo.
- Orden TAS/3553/2007, de 30 de noviembre, por la que se modifica la OM de 24 de septiembre de 1970, por la que se dictan normas para la aplicación y desarrollo del Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, del Texto Refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Suelo.
- Real Decreto 1382/2008, de 1 de agosto, desarrollo de la Ley 18/2007, de 4 de julio, por la que se procede a la integración de los trabajadores por cuenta propia del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- Ley 27/2009, de 30 de diciembre, Medidas urgentes para el mantenimiento y el fomento del empleo y la protección de las personas desempleadas.
- Ley 32/2010, de 5 de agosto, establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos.
- Orden TIN/2445/2010, de 16 de septiembre, por la que se modifica la OM de 24 de septiembre de 1970, por la que se dictan normas para la aplicación y desarrollo del Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- Orden TIN/1362/2011, de 23 de mayo, régimen de incompatibilidad de la percepción de la pensión de jubilación del sistema de la Seguridad Social con la actividad desarrollada por cuenta propia por los profesionales colegiados)
- Ley 27/2011, de 1 de agosto, actualización, adecuación y modernización del sistema de la Seguridad Social y posteriormente, en el ámbito de la continuidad de la vida laboral, el Real Decreto-Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo.
- Ley 28/2011, de 22 de septiembre, por la que se procede a la integración del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen General de la Seguridad Social.
- Real Decreto 1541/2011, de 31 de octubre, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos.
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

- Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
- Real Decreto 1482/2012, de 29 de octubre, sobre las aportaciones económicas a realizar por las empresas con beneficios que realicen despidos colectivos que afecten a los trabajadores de cincuenta o más años.
- Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada.
- Real Decreto-Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo.
- Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 2/2013, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.
- Real Decreto-Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo.
- Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del Factor de Sostenibilidad y del Índice de Revalorización del Sistema de Pensiones de la Seguridad Social.
- Orden HAP/596/2014, de 11 de abril, por la que se reducen para el periodo impositivo 2013 los índices de rendimientos neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.
- Real Decreto 751/2014, de 5 de septiembre, por el que se aprueba la Estrategia Española de Activación para el Empleo 2014-2016-.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, Impuestos sobre Sociedades.
- Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015.
- Real Decreto 1106/2014, de 26 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2015.
- R.D.-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico.

- Real Decreto-Ley 10/2015, de 11 de septiembre, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas en materia de empleo público y de estímulo a la economía.

ANEXO III 1

Datos superficie agrícola utilizada (SAU) del INE-2013)

Clasificación según superficie agrícola utilizada						
Número, superficie total y superficie agrícola utilizada (SAU) de las explotaciones						
Unidades: definidas en los valores de las variables						
	Explotaciones. Número	Explotaciones. %	Superficie total. Ha.	Superficie total. %	SAU. Ha.	SAU. %
Explotaciones con tierras	948.868	100,00	30.042.209	100,00	23.300.221	100,00
Explotaciones sin SAU	4.563	0,48	146.188	0,49	0	0,00
Explotaciones con SAU	944.305	99,52	29.896.021	99,51	23.300.221	100,00
< 1	76.247	8,04	77.737	0,26	40.599	0,17
1 a < 2	177.160	18,67	406.543	1,35	240.127	1,03
2 a < 5	232.444	24,50	1.013.206	3,37	738.154	3,17
5 a < 10	140.781	14,84	1.216.298	4,05	997.133	4,28
10 a < 20	110.802	11,68	1.861.071	6,19	1.543.316	6,62
20 a < 30	51.549	5,43	1.495.961	4,98	1.256.021	5,39
30 a < 50	53.546	5,64	2.501.271	8,33	2.044.404	8,77
50 a < 100	49.957	5,26	4.305.478	14,33	3.501.661	15,03
>=100	51.817	5,46	17.018.457	56,65	12.938.807	55,53

Fuente: <http://www.ine.es/dynt3/inebase/es/index.htm>

ANEXO III 2

Datos superficie agrícola utilizada según régimen tenencia del INE-2013

Clasificación según superficie agrícola utilizada Número y SAU de las explotaciones según régimen de tenencia Unidades: Explotaciones y Ha.								
	Todos los regímenes		Propiedad		Arrendamiento		Aparcería y otros regímenes de tenencia	
	Explot.	Ha.	Explot.	Ha.	Explot.	Ha.	Explot.	Ha.
Explotaciones con tierras	944.305	23.300.221	834.752	13.748.508	204.332	7.669.902	104.987	1.881.811
Explotaciones sin SAU
Explotaciones con SAU	944.305	23.300.221	834.752	13.748.508	204.332	7.669.902	104.987	1.881.811
< 1	76.247	40.599	69.217	37.131	2.732	1.052	5.637	2.416
1 a < 2	177.160	240.127	160.594	212.195	7.859	9.620	16.142	18.312
2 a < 5	232.444	738.154	212.738	638.736	25.723	58.234	17.420	41.184
5 a < 10	140.781	997.133	123.739	792.125	25.261	124.954	16.982	80.054
10 a < 20	110.802	1.543.316	97.294	1.125.557	32.084	283.400	15.305	134.359
20 a < 30	51.549	1.256.021	43.416	818.311	21.902	323.707	7.656	114.004
30 a < 50	53.546	2.044.404	44.303	1.175.145	27.393	672.820	8.806	196.438
50 a < 100	49.957	3.501.661	40.868	1.724.546	29.937	1.417.547	9.126	359.568
>=100	51.817	12.938.807	42.583	7.224.763	31.441	4.778.568	7.914	935.475

Fuente: <http://www.ine.es/dynt3/inebase/es/index.htm>

Del análisis comparativo, entre el año 2009 y el 2013, según datos del INE, que media entre ambas encuestas, los datos más reseñables han sido la reducción del número de explotaciones en un 2,5% en el año 2013 respecto del 2009, y la superficie agrícola utilizada (SAU) disminuye durante ese periodo en un 1,9%. Esto se tradujo en un aumento del 0,5% de la superficie agrícola utilizada media por explotación, que pasó, según datos publicados, de 24,56 hectáreas en 2009 a 24,67 en 2013. También es importante reseñar la disminución de la superficie de tierras labradas en un 0,2%, especialmente por la repercusión que la medida podría tener de cara cuantificar el sacrificio que supondría para el sistema de la Seguridad Social

